Burkhardt Spannhorst

DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG

RECHTSNATUR, ENTSTEHUNG UND ERMITTLUNG

1973

1974

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547204_0027

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung

Inauguraldissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Burkhardt Spannhorst

aus Osnabrück

- 1973 -

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Erster Berichterstatter:	Professor Dr. Heldrich
Zweiter Berichterstatter:	Professor Dr. Leffson
Dekan:	Professor Dr. Wessels
Tag der mündlichen Prüfung:	2. 7. 1973

Inhaltsübersicht Seite

Erster Teil: Die gegenwärtige Rechtslage 1

1. Abschnitt: Einführung 1

A. Problemstellung, Abgrenzung des Themas und methodische Grundlegung 1

I. Problemstellung und Abgrenzung des Themas 1

II. Methodische Grundlegung 4

B. Die historische Entwicklung einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung in Praxis, Literatur und Recht 8

I. Die Entwicklung in der Praxis 9

II. Der Beitrag der Literatur 11

III. Die rechtliche Regelung 12

1) Allgemeines Handelsrecht 12
2) Gesellschaftsrecht 14
3) Steuerrecht 16

C. Die Bedeutung der GoB 16

I. Kaufmännisch-betriebliche Bedeutung 16

II. Rechtliche Bedeutung 18

1) Die formell-rechtliche Funktion 18
2) Die materiell-rechtliche Funktion 20

a) Handelsrecht 21
b) Strafrecht 23
c) Steuerrecht 24

2. Abschnitt: Bestimmung von Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung der GoB 27

A. Die Rechtsnatur der GoB 27

I. Die materiell-rechtliche Relevanz der Rechtsnatur der GoB 28

II. Begriffsbestimmung des gesetzlichen Terminus "GoB" 31

1) Allgemeines 31

a) Das Problem der gegenseitigen Durchdringung von Recht und Wirtschaft und seine Lösung durch den Gesetzgeber 31

b) Schwierigkeiten der Gesetzesanwendung und Notwendigkeit der Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffs 33

2) Systematische Inhaltsbestimmung des Begriffs "GoB" 36

a) Ausdrückliche gesetzliche Definition oder Erläuterung 36

b) Möglichkeit einer unmittelbaren Übernahme der wirtschaftswissenschaftlichen Ausdeutung 36

c) Inhaltsbestimmung nach juristischen Auslegungsmethoden 43

(a) Grammatikalische Interpretation 43

(b) Genetische Interpretation 48

(c) Historische Interpretation 54

(d) Systematische Interpretation 55

(e) Teleologische Interpretation 60

(f) Komparative Interpretation 69

d) Zusammenfassung der Auslegung 72

III. Rechtliche Qualifizierung der GoB auf der Grundlage der Auslegung 74

1) Die GoB als selbständige Rechtsquelle (Rechtsnormen) 75

a) Die GoB als formelle Gesetze 76

(a) Die Übernahme in gesetzliche Vorschriften 76

(b) Gesetzeskraft der GoB aufgrund gesetzlicher Verweisung 80

b) Die GoB als abgeleitete Rechtsnormen 84

(a) Objektive hypothetische Gebote 88

(b) Objektive kategorische Gebote 91

c) Die GoB als objektive Satzung 92

d) Die GoB als Gewohnheitsrecht 95

e) Die GoB als "Richterrecht" 102

f) Die Betriebswirtschaftslehre als Rechtsquelle der GoB 106

2) Qualifizierte Übung der Kaufleute 107

a) Handelsbrauch 107

b) Usancen 117

3) Keine selbständige rechtliche Relevanz der GoB 118

a) Tatsächliche kaufmännische Übung 118

b) Tatsächliche Anschauungen und Auffassungen der Praxis 119

c) Außerrechtliche, betriebswirtschaftliche Fachkunst 122

IV. Die Grenzen der Dogmatik und die Suche nach einem Ausweg 133

1) Ermittlung der durch die GoB zu regelnden sozialen Verhältnisse 135

a) Die Heranziehung rechtsvergleichender und rechtshistorischer Gesichtspunkte 135

b) Hilfe durch die Rechtssoziologie 137

(a) Gegenstand und Aufgabe der Rechtssoziologie 138

(b) Die Regelung der Rechnungslegung durch die GoB als Lösung eines sozialen Problems 142

aa) Die Interessen der durch die Rechnungslegung betroffenen Personen 145

bb) Die faktische Durchsetzungsmöglichkeit der gegenseitigen Interessen (Machtverhältnisse) 147

cc) Folgerungen aus dem Interessenwiderstreit und den Machtverhältnissen für das Recht im Rahmen der gesetzlichen Regelung 148

(aa) Keine zweckgerechte Selbstregelung durch das faktische Ordnungsgefüge 148

(bb) Notwendigkeit eines objektiven Mitwirkungsfaktors 149

aaa) Meinungsumfrage unter den "Outsidern" 150

bbb) Mitwirkung der Rechtsprechung 150

ccc) Die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre und Rechtswissenschaft 151

(aaa) Die Normzweckadäquanz als Ausgangspunkt der Entscheidung über die Anerkennung von GoB 152

(bbb) "Allgemeine Anerkennung" als Zusatzkriterium für die Rechtsverbindlichkeit einer Buchführungsregel 154

2) Dogmatische Einordnung der GoB aufgrund der rechtssoziologischen Erkenntnisse als "objektivierte Satzung" 161

B. Entstehung der GoB 164

I. Schaffung der Grundsätze durch Gesetzgebungsakt 164

II. GoB in Form von Gewohnheitsrecht 166

III. Bildung der Grundsätze durch die Rechtsprechung 167

IV. Verwaltungsrechtliche Maßnahmen 168

V. Die normzweckkonformen und allgemein anerkannten Regeln der Rechnungslegung 168

C. Ermittlung der GoB 169

I. Induktive oder deduktive Methode 170

II. Induktive und deduktive Methode 170

D. Ergebnis 174

Zweiter Teil: Änderungsvorschlag 174

I. Beurteilung der gegenwärtigen rechtlichen Regelung 174

II. Notwendigkeit eines umfassenden "Regelwerks" 176

1) Fixierung der Grundsätze durch Gesetz 177

2) Festlegung der Grundsätze durch Rechtsverordnungen 179

3) Umfassende Zusammenstellung durch die Rechtsprechung 179

4) Fixierung der Grundsätze durch außerstaatliche "Normgebung" 180

a) Eignung der Betriebswirtschaftslehre zu umfassender Normgebung 182

b) Normsetzung durch einen Verband der Hochschullehrer 182

c) Das Institut der Wirtschaftsprüfer als Normgeber 183

(a) Die fachlichen und technischen Voraussetzungen des Instituts 184

(b) Die Interessengebundenheit des IdW 185

d) Schaffung einer neuen Institution für die Erarbeitung des Regelwerks 186

(a) Zusammensetzung der Institution 187

(b) Normgebungsverfahren 187

(c) Mitwirkung des Gesetzgebers in Form einer gesetzlichen Verweisung entsprechend § 1, 2. DVO/EnergG 188

III. Schlußbemerkungen 190

Literaturverzeichnis

Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft Handkommentar, Bd. I Rechnungslegung §§ 148-160, 311-313 AktG, 14 EG 3. Aufl. Stuttgart 1957 4. Aufl. Stuttgart 1968
AICPA	Herausgeber, APB Accounting Principles Original Pronouncements Vol. 2, Chicago 1968
Anderson, Viktor	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte in: Recht und Wirtschaft Heidelberg 1965
Baetge, Jörg	Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges Düsseldorf 1970
Baier, Willy	Gewerbliche Buchführung, Kostenrechnung und Steuern Buchreihe: Finanz und Steuern, Bd. II Stuttgart 1949
Ballerstedt, Kurt	Das Recht des Jahresabschlusses als Beispiel für das Verhältnis zwischen Recht und Wirtschaft in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik Berlin 1964, S. 120 ff. = Bilanzrecht und Unternehmensrechtsreform in: ZfB 1965 S. 1 ff.
Barth, Kuno	Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts Bd. I, Stuttgart 1953
- -	Bd. II/Teilband I, Steuerrechtlich Stuttgart 1955
Baumbach, Adolf - Duden, Konrad	Handelsgesetzbuch 19. Aufl. München und Berlin 1971 20. Aufl. München und Berlin 1972

Baumbach, Adolf - Hueck, Alfred und Götz	Aktiengesetz 13. Aufl. München 1968
Baumgarten, Arthur	Grundzüge der juristischen Methodenlehre Bern 1939
Baur, Fritz	Sachenrecht 6. Aufl. München und Berlin 1970
Becker, Enno - Riewald, Alfred - Koch, Karl	Reichsabgabenordnung Kommentar, Bd. II 9. Aufl. Köln, Berlin, Bonn, München 1965
Bettermann, Karl August - Nipperdey, Hans Carl - Scheuner, Ulrich	Die Grundrechte Bd. III/1, Berlin 1958
Birkholz, Hans	Aktuelle Fragen aus dem Bilanzsteuerrecht in: Steuer-Kongress-Report 1969, S. 57 ff.
Bley, Erich	Die Vereinheitlichung der Bilanzen als Frage der Rechtspolitik Bonn 1944
Blümich, Walter - Boyens, Walter - Steinbring, Werner - Klein, Otto - Hübl, Leo	Gewerbesteuergesetz Kommentar, 8. Aufl. Berlin und Frankfurt 1968
Blümich, Walter - Falk, Ludwig	Einkommensteuergesetz Bd. I, 8. Aufl. Berlin und Frankfurt 1959
Bodarwé, Ernst	Erfüllen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung noch ihre Aufgaben? in: WPg 1966, S. 668 ff.
Borchard, Knut - Fikentscher, Wolfgang	Wettbewerb, Wettbewerbsbeschränkung, Marktbeherrschung Stuttgart 1957
Brönner, Herbert	Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht 7. Aufl. Stuttgart 1968

Brüggemann, Dieter u.a.	Großkommentar des HGB 4. Aufl. Berlin 1967
Bubenzer, Fritz	Ordnungsmäßige Buchführung in: StbJb 1954/55, S. 129 ff.
Bucher, Eugen	Das subjektive Recht als Normsetzungsbefugnis Tübingen 1965
Bühler, Ottmar - Scherpf, Peter	Bilanz und Steuer 6. Aufl. Berlin und Frankfurt 1957
Bühler, Ottmar - Strickrodt, Georg	Steuerrecht 3. Aufl. Wiesbaden 1960
Capelle, Karl-Hermann	Handelsrecht 11. Aufl. München und Berlin 1966
Coing, Helmut	Grundzüge der Rechtsphilosophie 1. Aufl. Berlin 1950 2. Aufl. Berlin 1969
Coutts, W. Barry	The Basic Postulates of Accounting in: The Canadian Chartered Accounting August 1962
Dahm, Georg	Deutsches Recht Stuttgart und Köln 1951
David, Walter	Verkehrsgewohnheit, Gewohnheitsrecht und ergänzendes Satzungsrecht in: Neue Deutsche Forschungen Berlin 1940
Dein, R.-G.	A Glance Backward in Accounting in: The Accounting Review Vol. 36, Januar 1961
Dietz, Rolf	Betriebsverfassungsgesetz 4. Aufl. München und Berlin 1967
Dölle, Hans	Über die Anwendung fremden Rechts Jahrbuch der Max-Planck-Gesellschaft 1956, S. 34 ff. = GRUR 1957, S. 56 ff.
Döllerer, Georg	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung in: WPg 1959, S. 653 ff. = BB 1959, S. 1217 ff.

Dörner, Wolfgang	Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß? in: FR 1967, S. 195 ff.
Dörner, Wolfgang - Göbel, Horst - Minz, Günther	Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei Einsatz von EDV-Anlagen in: WPg 1968, S. 368 f.
Dux, Heinz-Jürgen	Die Bewertung des Anlagevermögens in amerikanischen Bilanzen Berlin 1962
Eberstein, Hans Hermann	Technische Regeln und ihre rechtliche Bedeutung in: BB 1969, S. 1291 ff.
Ehrlich, Eugen	Grundlegung der Soziologie des Rechts München und Leipzig 1913, Neudruck 1929
Ellenberger, Gert	Die Bilanzierung unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht in: WPg 1971, S. 237 ff.
Elmendorff, Wilhelm	Aufgaben und Bedeutung der Fachausschüsse und der Fachgutachten in: WPg 1948, S. 25 ff.
Endres, Walter	Buchbesprechung: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft in: ZfbF 1969, S. 439 ff.
Engisch, Karl	Einführung in das juristische Denken 4. Aufl. Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1968
- -	Die Einheit der Rechtsordnung Heidelberg 1935
- -	Form und Stoff in der Jurisprudenz in: Festschrift für Fritz von Hippel Tübingen 1967, S. 63 ff.
Enneccerus, Ludwig - Nipperdey, Hans Carl	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts 15. Aufl. Tübingen 1959

Entwurf	eines Handelsgesetzbuches und Entwurf eines Einführungsgesetzes nebst Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuches und eines Einführungsgesetzes Berlin 1897
Entwurf	eines Handelsgesetzbuches nebst dem Entwurf eines Einführungsgesetzes und einer Denkschrift, Reichstagsvorlage Berlin 1897
Erlacher	Die historische Entwicklung der Bilanzbedeutung in der Privatwirtschaft Leipzig 1929
Esser, Josef	Richterrecht, Gerichtsgebrauch und Gewohnheitsrecht in: Festschrift für Fritz von Hippel Tübingen 1967, S. 95 ff.
Eucken, Walther	Die Grundlagen der Nationalökonomie 4. Aufl. Jena 1944
Fachgutachten	I/1967, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen (Hauptfachausschuß des IdW Düsseldorf) in: WPg 1967, S. 158 f.
Fischerhof, Hans	Technologie und Jurisprudenz, ihre gegenseitige Durchdringung als Aufgabe unserer Zeit in: NJW 1969, S. 1193 ff.
Fitting, Karl- Kraegeloh, Auffarth, Fritz	Betriebsverfassungsgesetz 9. Aufl. Berlin und Frankfurt 1970
Fleischhauer, Helmut	Bilanzierungsgrundsätze Wiesbaden 1949
Flume, Werner	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts Bd. II, Das Rechtsgeschäft Berlin, Heidelberg, New York 1965
- -	Richterrecht im Steuerrecht StbJb. 1964/65, S. 55 ff.
Forsthoff, Ernst	Lehrbuch des Verwaltungsrechts Bd. I, Allgemeiner Teil 9. Aufl. München und Berlin 1966

Friedländer, H.	Leitfaden für das Leasing-Geschäft Stuttgart 1964
Fuchs, Hermann	Begriff, Formen, Ausweis der Beteiligungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung im Jahresabschluß Diss. Würzburg 1939
Gabler	Dr. Gablers Wirtschafts-Lexikon herausgegeben von R. u. H. Sellien Bd. II, 6. Aufl. Wiesbaden 1965
Gadow, Wilhelm - Heinichen, E. u.a.	Aktiengesellschaft 2. Aufl. Berlin 1961 3. Aufl. Berlin 1970
Gast, Brigitte	Der Einfluß der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen Düsseldorf 1957
German, Oskar Adolf	Grundlagen der Rechtswissenschaft 2. Aufl. Bern 1968
- -	Probleme und Methoden der Rechtsfindung Bern 1965
Gessler, Ernst u.a.	Aktiengesetz Kommentar, 3. Aufl. Frankfurt 1970
Girke, Julius von	Handelsrecht 8. Aufl. Berlin 1959
Gnam, Arnulf	Die handelsrechtlichen Grundlagen der ordnungsmäßigen Buchführung in: DB 1954, S. 581 ff.
Götze, Hermann	Dynamische Bilanzauffassung und bilanzrechtliche Systematik in: WPg 1961, S. 601 ff.
Grandenberger	Was ist ein Unternehmen? Stuttgart 1963
Grass, Adolf	Wandlungen im Bilanzsteuerrecht in: StW 1969, Sp. 605 ff.
Greiffenhagen, Hermann	Steuerliche Auswirkungen der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften in: FR 1965, S. 541 ff.

Greiffenhagen, Hermann	Das Aktivierungsverbot für eigengebildete immaterielle Anlagewerte nach § 153 Abs. 3 Aktiengesetz 1965 und die Steuerbilanz in: FR 1967, S. 332 ff.
- -	Zur Bedeutung aktienrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Unternehmungen außerhalb der Aktiengesellschaft in: Sonderdruck "Die Wirtschaftsprüfung" Düsseldorf 1966, S. 157 ff.
Greifzu, J.	Das neuzeitliche Rechnungswesen 11. Aufl. Hamburg 1950
Gröpper, Hans	Gewohnheitsrecht, Observanz, Herkommen und unvordenkliche Verjährung in: DVBl. 1969, S. 945 ff.
Gronenborn, Jakob	Ordnungsmäßige Buchführung und Steuerrecht in: StbJb 1951, S. 51 ff
Guggisberg, Ulrich	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in: Der Schweizer Treuhänder 1970, S. 270 ff. und S. 302 ff.
Gurvitch, Georges	Rechtssoziologie in: G. Eisermann (Hrsg.), Die Lehre von der Gesellschaft Stuttgart 1958, S. 182 ff.
Hachenburg, Max u.a.	Die Gesellschaften mit beschränkter Haftung Kommentar, 6. Aufl. Berlin 1959
Hämmerle, Hermann	Handelsrecht Bd. I, Allgemeine Lehren und Handelsstand 2. Aufl. Graz, Wien, Köln 1967
Haman, Andreas - Lenz, Helmut	Das Grundgesetz 3. Aufl. Neuwied, Berlin 1970
Hammer, Wilm	Technische "Normen" in der Rechtsordnung in: MDR 1966, S. 977 ff.
Handbuch	der Personengesellschaften Köln-Marienburg 1967

Hirsch, Ernst E.	Das Recht im sozialen Ordnungsgefüge zitiert: Das Recht Berlin 1966
- -	Was kümmert uns die Rechtssoziologie? in: Juristenjahrbuch, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Bd. III, Köln 1962/63, S. 131-148
- -	Der gesetzlich fixierte "Typ" als Gefahrensquelle der Rechtsanwendung in: Festschrift für Joachim Tiburtius Berlin 1964, S. 383-414
- -	Zu einer "Methodenlehre" der Rechtswissenschaft in: JZ 1962, S. 329 ff.
Hoffmann, Fritz	Buchführungs- und Bilanzierungsfragen in der neueren Rechtsprechung in: StW 1969, Sp. 115 ff.
- -	Fragen des Grundgesetzes in der neuesten Rechtsprechung des BFH in: StW 1957, Sp. 498 ff.
Hoffmann, Hans-Joachim	Die Fragwürdigkeit der Haftung für die diligentia quam in suis in: NJW 1967, S. 1207 ff.
Horrwitz, Hugo u.a.	Kommentar zum neuen Aktienrecht Berlin 1932
Hübschmann, Walter - Hepp, Ernst - Spitaler, Armin	Kommentar zur RAO Bd. II, 1.-5. Aufl., Köln 1951/66
Hüttemann, Ulrich	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten in: Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Düsseldorf 1970
Husemann, Karl-Heinz	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Anlagegegenstände Düsseldorf 1970
Iffland, Hans	Verweisungen in Tarifverträgen und Betriebsvereinbarungen in: DB 1964, S. 1737 ff.

Handwörterbuch	der Betriebswirtschaft (begründet von Nicklisch) Bd. I, 3. Aufl., Stuttgart 1956
Hartz, Wilhelm	Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht - Ziele, Wege, Grenzen in: StbJb 1965/66, S. 79 ff.
Hax, Karl	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Rezension zu Adler-Düring-Schmaltz in: ZfhF 1958, S. 178 ff.
Heck, Philipp	Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz Tübingen 1932
Hedemann, Justus Wilhelm	Die Flucht in die Generalklauseln Tübingen 1933
Heinen, Edmund	Handelsbilanzen 2. Aufl., Wiesbaden 1962
Hellmer, Joachim	Recht Frankfurt 1959
Helpenstein, Franz	Die steuerliche Erfolgsbilanz und ihre Beziehung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in: Die Bilanzen der Unternehmungen Bd. I, S. 812 ff.
Herschel, Wilhelm	Rationalisierung des Rechts, insbesondere des Arbeitsrechts in: Festschrift für Friedrich Sitzler 1956, S. 287 ff.
- -	Staatsentlastende Tätigkeit im Arbeitsschutz in: Festschrift für Hans Carl Nipperdey Bd. II, München, Berlin 1965
- -	Verweisungen in Tarifverträgen und Betriebsvereinbarungen in: BB 1963, S. 1220 ff.
- -	Regeln der Technik in: NJW 1968, S. 617 ff.
Heymann, Ernst	Handelsrecht 2. Aufl., Berlin, Potsdam, Wien 1944

Jakobs, Otto H.	Zum Problem der Rechtssicherheit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bei der Bilanzierung in der Ertragssteuerbilanz
Jagusch, Heinrich u.a.	StGB - Leipziger Kommentar, §§ 153 - 370 8. Aufl., Berlin 1958
Jellinek, Georg	Allgemeine Staatslehre 3. Aufl., 7. Neudruck, Bad Homburg 1960
Jellinek, Walter	Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung, zitiert: Gesetz Tübingen 1913
- -	Verwaltungsrecht 3. Auf., Offenburg 1948
Jesch, Dietrich	Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht in: AÖR 82 (1957) S. 163 ff.
Karsten, Johann-Friedrich	Die vorverlegte Inventur mit Wertfortschreibung in: WPg 1962, S. 253 ff.
Klein, Walter	Das Aktiengesetz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in BB 1967, S. 89 ff.
Klinger, Karl	Zur Frage des Inhalts der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in: NBw 1956, S. 104 ff.
Knauthe, Karlheinz	Kausales Rechtsdenken und Rechtssoziologie Schriftenreihe zur Rechtssoziologie und Rechtstatsachenforschung, Bd. XIV, Berlin 1968
Koch, H.	Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik Berlin 1964, S. 206 f.
Koch, Karl	Ist die neue Rechtsprechung des BFH zur Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit den Erfordernissen des modernen Rechnungswesens vereinbar? - Bericht über eine Podiumsdiskussion - in: DStR 1969, S. 414 ff.

Kohlrausch, Eduard - Lange, Richard	Strafgesetzbuch 43. Aufl., Berlin 1961
Korn, Karl	Sprache in der verwalteten Welt 2. Aufl., Olten und Freiburg i.Br. 1959
Kosiol, Erich	Organisation und Kontrolle des Rechnungswesens bei automatischer Datenverarbeitung in: DB 1967, S. 1905 ff.
Krause, Arnold	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Bd. III, Leipzig 1931
Kriele, Martin	Theorie der Rechtsgewinnung entwikkelt am Problem der Verfassungsinterpretation Berlin 1967
Krüger, Herbert	Rechtsetzung und technische Entwicklung in: NJW 1966, S. 617
Kruse, Hans-Gerhard	Die Grundsätze der Materiality und Consistency im Handelsrecht und Steuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika in: ZfB 1968, S. 433 ff.
Kruse, Heinrich-Wilhelm	Über Gewohnheitsrecht in: StW 1959, Sp. 209 ff.
- -	Buchbesprechung: Gewohnheitsrecht im Verwaltungsrecht (Ernst Höhn) in: StW 1960, Sp. 51 ff.
- -	Steuerrecht I, Allgemeiner Teil Ein Studienbuch 2. Aufl., München 1969 3. Aufl., München 1973
- -	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Köln 1970
Lange, Richard	Konstanz und die Rechtswissenschaft in: JZ 1965, S. 737 ff.

Langen, Eugen	GWB-Kommentar 4. Aufl., Neuwied, Berlin 1965
Larenz, Karl	Allgemeiner Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts München 1967
- -	Derogierende Kraft des Gerichtsgebrauchs? in: NJW 1951, S. 497 ff.
- -	Methodenlehre der Rechtswissenschaft Berlin, Göttingen, Heidelberg 1960
Le Coutre, Walter	Erfordernisse ordentlicher Buchführung Düsseldorf 1958
- -	Artikel: Ordnungsmäßige Buchführung in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Bd. III, Stuttgart 1957
Leffson, Ulrich	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 1. Aufl., Düsseldorf 1964 2. Aufl., Düsseldorf 1970 3. Aufl., Düsseldorf 1972
Lehmann, Heinrich - Hübner, Heinz	BGB, Allgemeiner Teil 16. Aufl., Berlin 1966
Leibholz, Gerhard - Rinck - Helberg, Klaus	Grundgesetz, Kommentar 3. Aufl., Köln-Marienburg 1968
Liefmann - Keil, Elisabeth	Zu den Wechselbeziehungen zwischen Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft in: Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik Berlin 1964, S. 181 ff.
Lion, Max	Geschichtliche Betrachtungen zur Bilanztheorie bis zum ADHGB in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Bd. II, Berlin 1928, S. 401 ff.
Lipps, Wolfgang	Herstellerhaftung beim Verstoß gegen "Regeln der Technik"? in: NJW 1968, S. 279 ff.

Littmann, Eberhard	Aus der Rechtsprechung 1968 des IV. Senats des BFH (I) in: FR 1968, S. 502 ff.
- -	Das Einkommensteuerrecht Kommentar zum Einkommensteuergesetz 6. Aufl., Stuttgart 1959
- -	Einkommensteuerrecht, Kommentar 9. Aufl., Stuttgart 1969
- -	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dynamische Bilanzauffassung in Handels- und Steuerbilanz in: BB 1964, S. 651 ff.
Locher, Egon	Handels-, Wechsel- und Seerecht Berlin 1949
Lorz, Albert	Naturschutz-, Tierschutz- und Jagdrecht Kommentar, München und Berlin 1961
Lüchinger, Hans Georg	Die Auslegung der Schweizerischen Bundesverfassung Zürich 1954
Lück, Wolfgang	Die externe Rechnungslegung der Aktiengesellschaften in der BRD und in den Vereinigten Staaten von Nordamerika Düsseldorf 1970
Luhmann, Niklas	Grundrechte als Institution in: Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. XXIV, Berlin 1965
Lukes, Rudolf	Überbetriebliche technische Normen im Recht der Wettbewerbsbeschränkungen in: Wettbewerb als Aufgabe Bad Homburg, Berlin, Zürich 1968, S. 147 ff.
- -	Vom Arbeitnehmerschutz zum Verbraucherschutz - Überlegungen zum Maschinenschutzgesetz in: Recht der Arbeit 1969, S. 220 ff.
Maaßen, Kurt	Weiterentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in: DB 1970, S. 847 ff.

Makarov, Alexander N.	Grundriß des internationalen Privatrechts Frankfurt 1970
von Mangoldt, Hermann - Klein, Friedrich	Das Bonner Grundgesetz Bd. I, 2. Aufl., Berlin, Frankfurt 1957
Marx, August	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in: BB 1947, S. 59 ff.
Materialien	zum Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich Berlin 1897
Mattern, Gerhard - Meßmer, Kurt	Reichsabgabenordnung Kommentar, Bonn 1964
Mauve, Hans	Anpassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung an die Gegebenheiten der elektronischen Datenverarbeitung in: BB 1969, S. 712 ff.
Mellerowicz, Konrad	Verbuchung und Bilanzierung von bereits im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen, dargestellt an Exportgeschäften in Ländern mit unsicheren politischen oder Währungsverhältnissen in: WPg 1941, 345 ff.
Merk, Wilhelm	Deutsches Verwaltungsrecht Bd. I, Berlin 1962
Mestmäcker, Ernst-Joachim	Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft im Aktienrecht in: Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik Berlin 1964, S. 103 ff.
Meyer-Cording, Ulrich	Die Vereinsstrafe Tübingen 1957
Minz, Günther	Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht in: Bilanzen und Steuern, Kosten und Preise Bd. III Düsseldorf 1952, S. 15 ff.

Mittelbach, Rolf	Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in: Steuer-Kongress-Report 1969, S. 265 ff.
Mittelsteiner, Karl-Heinz	Ist die neue Rechtsprechung des BFH zur Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit den Erfordernissen des modernen Rechtnungswesens vereinbar? - Bericht über eine Podiumsdiskussion - in: DStR 1969, S. 419
Mitzschke, Gustav - Schäfer, Karl	Kommentar zum Bundesjagdgesetz 2. Aufl., Hamburg und Berlin 1957
Mori, Akio	Der Jahresabschluß nach japanischem Bilanzrecht in: ZfB 1966, S. 481 ff.
Müller, Erhard	Können Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung durch Verwaltungsmaßnahmen oder durch die Rechtsprechung entwickelt oder beeinflußt werden? in: StbJb 1956/57, S. 209 ff.
Müller, Günther	Werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die Entwicklung neuer Zukunftsformen gefährdet? in: ZfB 1965, S. 834 ff.
Müller - Erzbach, Rudolf	Die Rechtswissenschaft im Umbau München 1950
- -	Deutsches Handelsrecht 2./3. Aufl., Tübingen 1928, Neuduck 1969
- -	Das Erfassen des Rechts aus den Elementen des Zusammenlebens, veranschaulicht am Gesellschaftsrecht in: AcP 154 (1955), S. 299 ff.
Mutze, Otto	Der Einfluß der dynamischen Bilanzauffassung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und auf das Steuerwesen in: FR 1960, S. 614 ff.

Mutze, Otto	Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht Berlin 1960
- -	Die Wandlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die Weiterentwicklung des Buchführungs- und Bilanzwesens zitiert: Wandlung in: BB 1969, S. 56 ff.
Niemann, Ursula	Zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - Bericht über eine Podiumsdiskussion - in: StbJb 1969/70, S. 349 ff.
Nikusch, Karl-Otto	Die Normativfunktion technischer Ausschüsse und Verbände als Problem der staatlichen Rechtsquellenlehre Diss. München 1964
- -	§ 330 StGB als Beispiel für eine unzulässige Verweisung auf die Regeln der Technik in: NJW 1967, S. 811 ff.
Nowack, Alexander	Handelsbilanz und Steuerbilanz Zürich, Leipzig 1938
Oertmann, Paul	Rechtsordnung und Verkehrssitte insbesondere nach Bürgerlichem Recht Leipzig 1914
Palandt, Otto u.a.	Bürgerliches Gesetzbuch Kommentar, 29. Aufl., München, Berlin 1970
Passow, Richard	Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen Bd. I, 2. Aufl., 1918
Penndorf, Balduin	Die Geschichte der Buchhaltung in Deutschland Leipzig 1913
Peter, Karl	Ordnungsmäßigkeit der Buchführung 5. Aufl., Herne, Berlin 1963
Peter, Karl - Bornhaupt, Kurt Joachim	6. Aufl., 1972

Peters, J.F.H. - Herrmann, Carl	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, §§ 5-7 EStG 13. Aufl., Köln 1969
Potthoff, Erich	Modernes Management und externe Abschlußprüfung in: WPg 1970, S. 2 ff.
- -	Vom Hauptbuch zum Schaltbrett der Unternehmungsführung in: DB 1961, S. 781 ff.
Pougin, Ernst	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußrüfung in USA und Deutschland in: WPg 1960, S. 2 ff.
Powell, Weldon	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in den Vereinigten Staaten von Amerika in: WPg 1964, S. 85 ff.
Priese, Johannes	Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in: Schriftenreihe Angewandtes Steuerrecht, Bd. I, Münzelsau 1954
Pütz, Theodor	Die Rechnungsabgrenzung in der Steuerbilanz in: Schriftenreihe des Institus für Steuerrecht der Universität Köln, Bd. 57, Düsseldorf 1958
Radbruch, Gustav	Einführung in die Rechtswissenschaft 12. Aufl., Stuttgart 1969
- -	Grundzüge der Rechtsphilosophie 6. Aufl., Stuttgart 1963
Raiser, Ludwig - Sauermann, Heinz - Schneider, Erich	Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik Berlin 1964
Rehbinder, Manfred	Die Begründung der Rechtssoziologie durch Eugen Ehrlich Berlin 1967
Rehm, Hermann	Die Bilanzen der Aktiengesellschaften München 1903
Reichel, Hans	Zu den Einleitungsartikeln des Schweizerischen Zivilgesetzbuches in: Festgabe für Rudolf Stammler Berlin, Leipzig 1926, S. 281 ff.

Reinicke, D. und G.	Die Bedeutung des Wortlauts bei der Auslegung von Gesetzen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in: NJW 1952, S. 1033 ff.
Rinck, Gerd	Wirtschaftswissenschaftliche Begriffe in Rechtsnormen in: Festschrift Hundertfünfzig Jahre Karl Heymanns Verlag KG, Köln, Berlin, Bonn, München 1965, S. 361 ff.
Ring, Viktor - Schachian, Herbert	Die Praxis der Aktiengesellschaft Berlin, Leipzig 1929
Rosenberg, Leo	Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts 9. Aufl., München, Berlin 1961
Rosendorff, Richard	Das neue deutsche Aktienrecht 2. Aufl., Berlin, Wien 1932
Rudloff, Karl	Der "Prüfungsbeamte" des Gerichts in: FR 1968, S. 367 ff.
Rühling, F. - Selle, H.	Das Bundesjagdgesetz München und Hamburg 1953
Sachs, Walter	Über die Rechtsverbindlichkeit der VDE und sonstiger Vorschriften, insbesondere im Hinblick auf die Folgerungen des Zivil- und Strafrechts in: Elektrizitätswirtschaft 1955, S. 582 ff.
Saage, Gustav	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus der Sicht des neuen Aktienrechts in: NBw 1967, S. 1 ff.
Sudhoff, Heinrich	Buchführung und Jurisprudenz in: NJW 1968, S. 2086 ff.
Schäfer, Karl-Wilhelm	Das Recht in den Regeln der Technik Diss. Köln 1945
Schäfer, Wolf	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen Düsseldorf 1971

Schär, Johann Friedrich - Prion, Willi	Buchhaltung und Bilanz 6. Aufl., Berlin 1932
Scherpf, Peter	Handelsbilanz - Steuerbilanz Berlin 1941
Schlegelberger, Franz	Durchführungsverordnung zum Aktiengesetz (Ergänzungsband zum Kommentar) Berlin 1938
- - u.a.	Handelsgesetzbuch Bd. I, 3. Aufl., Berlin, Frankfurt 1955 4. Aufl., Berlin, Frankfurt 1960
Schlegelberger, Franz - Hefermehl, Wolfgang	Handelsgesetzbuch Bd. III, §§ 343 - 382 Berlin, Frankfurt 1965
Schlegelberger, Franz - Quassowski, Leo - Schnölder, Karl	Verordnung über Aktienrecht Berlin 1932
Schlüter, Carl	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung in: WPg 1951, S. 436 ff. = Bilanzen und Steuern, Kosten und Preise Bd. III, Düsseldorf 1952, S. 40 ff.
Schmalenbach, Eugen	Gilt die Vorschrift ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Bilanz? in: ZfhF 1912/13, S. 244 ff.
- -	Über das allgemeine Bilanzrecht in: ZfhF 1916/17, S. 1 f.
- -	Dynamische Bilanz 11. Aufl., Köln, Opladen 1953
- -	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in: ZfhF 1933, S. 225 ff.
Schmidt - Bleibtreu, Bruno - Klein, Franz	Kommentar zum Grundgesetz 2. Aufl., Neuwied, Berlin 1970
Schmitt, F.A. - Schmitt, Fritz	Das neue Revisionshandbuch 2. Aufl., Berlin 1968
Schneider, Hans	Über den Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung in: NJW 1962, S. 1273 ff.

Schnorr, Gerhard	Sozialstaat - ein Rechtsbegriff? in: Festschrift für Hans Schmitz, Bd. II, Wien, München 1967, S. 256 ff.
Schönke, Adolf - Schröder, Horst	Strafgesetzbuch Kommentar, 15. Aufl., München 1971
Schönfeld, H.-M. - Holzer, H.P.	Bilanzen der amerikanischen Industrie in: ZfB 1965, S. 472 ff.
Schröder, Johannes	Die aktuelle Diskussion: Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß? in: Steuer-Kongress-Report 1967, S. 197 ff.
Schübbe, Gerhard	Wesen und Rang der allgemeinen Regeln des Völkerrechts im Sinne des Art. 25 GG Diss. Münster 1956
Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur Düsseldorf 1961
Schumann, Hans	Handelsrecht Bd. I, Wiesbaden 1954
Schwarz, Max	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung in: Bilanzen und Steuern, Kosten und Preise, Bd. IV, Düsseldorf 1952, S. 69 ff.
Schwarz, Otto - Dreher, Eduard	Strafgesetzbuch Kommentar, 30. Aufl., München, Berlin 1969
Seyffert, Rudolf	Geschichte der Betriebswirtschaftslehre in: Nicklisch, Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre 3. Aufl., Stuttgart 1956
Simon, Hermann Veit	Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien 3. Aufl., Berlin 1899
Skinner, Ross M.	Generally Accepted Principles, in: The Canadian Chartered Accountment May 1961

Soergel, Hs. Th. - Siebert, Wolfgang	Bürgerliches Gesetzbuch Kommentar, Bd. I, §§ 1 - 240 10. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1967
Spacek, Leonard	Are Accounting Principles generally accepted? in: JoA, Vol. 111, April 1961, S. 41 ff.
Spitaler, Armin	Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Besteuerung zitiert: Die Bedeutung in: StW 1959, Sp. 633 ff.
- -	Die Lehre von der Einheit des Geschäftswertes in: StbJb 1959/60 S.
Spörlein, Hans	Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung 2. Aufl., Stuttgart, München, Hannover 1954
Stammler, Rudolf	Theorie der Rechtswissenschaft Halle 1911
Staudinger, J. van	Bürgerliches Gesetzbuch Kommentar, Bd. I, Allgemeiner Teil §§ 1 - 240, 11. Aufl., Berlin 1957
Steuck, Heinz-Ludwig	Die Steuerbilanz als dynamische Bilanz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in: NBw 1966, S. 149 ff.
Streit, Erich	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen in: Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung Bd. II, Leipzig 1934
Theis, J.	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als einheitliche Rechtsnorm in: DB 1954, S. 440 ff.
Thoma, Gerhard	Betriebswirtschaft und Steuerrecht StJb 1966/67, S. 9 ff.
Tiefenbacher, Erhard	Die Frage nach der Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in: BB 1961, S. 1111 ff.

Tipke, Klaus	Fünfzig Jahre Finanzhof in: NJW 1968, S. 2081 ff.
Trappe, Paul	Einleitung zu Th. Geiger, Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts in: Sammlung "Soziologische Texte" Bd. 20 Neuwied, Berlin 1964, S. 13 ff.
Troll, Max	Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts Handbuch, Berlin, Frankfurt 1969
Trumpler, Hans	Die Biland der Aktiengesellschaft Basel 1950
von Tuhr, Andreas	Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts Bd. I, Leipzig 1910
ter Vehn, A.	Die Entwicklung der Bilanzauffassungen bis zum AHGB in: ZfB 1929, S. 242 ff.
Veihel, Otto	Der Teilwertbegriff bei Betriebsanlagegütern und die kaufmännische Erfolgsberechnung in: StW 1944, Sp. 397 ff.
van der Velde, K.	Zur Kritik an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung in: DB 1956, S. 804 f.
- -	Die Rechtsnatur der Handelbilanz und der Steuerbilanz in: StbJb 1954/55, S. 45 ff.
Walb, Ernst	Zur Dogmengeschichte der Bilanz von 1861 - 1919 in: Festschrift für Eugen Schmalenbach Leipzig 1933, S. 1 ff.
Wachter, W.	Ist die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit den Erfordernissen des modernen Rechnungswesens vereinbar? - Bericht über eine Podiumsdiskussion - in: DStR 1969, S. 420

Waldner, Wolfgang	Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in: BB 1961, S. 1108 ff.
Wauer	Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen bei Hinterziehungstatbeständen in: DStZ 1951, S. 83 ff.
Weber, Max	Rechtssoziologie in: Soziologische Texte, Bd. II Herausgegeben von Maus/Fürstenberg 2. Aufl., Neuwied, Berlin 1967
- -	Wirtschaft und Gesellschaft III. Abt. des Grundriß der Sozialökonomie 1. Halbband, 3. Aufl., Tübingen 1947
Weinsheimer, Willi	Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht Düsseldorf 1958
Welter, Erich	Der Staat als Kunde Heidelberg 1960
Welzel, Hans	Das deutsche Strafrecht 10. Aufl., Berlin 1967
Westermann, Harry	Sachenrecht 4. Aufl. Karlsruhe 1960
Wickrath, Inge	Die Abgrenzung der Tatfrage von der Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Düsseldorf 1961
Wieacker, Franz	Privatrechtsgeschichte der Neuzeit 2. Aufl., Göttingen 1967
Wieland, Karl	Handelsrecht Bd. I, München, Leipzig 1921
Windelband, Wilhelm	"Präludien" Bd. II, 3. Aufl. 1907
Wöhe, Günter	Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß? in: Steuer-Kongress-Report 1967 S. 213 ff.

Wöhe, Günter	Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Bd. I, 2. Aufl., Berlin, Frankfurt 1966
Wolff, Hans Julius	Verwaltungsrecht Bd. I, 8. Aufl., München, Berlin 1971 Bd. III, 2. Aufl., München, Berlin 1967
Würdinger, Hans u.a.	Kommentar zum Handelsgesetzbuch Bd. I, §§ 1 - 104 HGB 2. Aufl., Berlin 1953
Zeiss, Friedrich	Das Aktiengesetz 1965 Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1966
Zimmermann, W. - Holzer, Peter	Die pagatorische Bilanz aus amerikanischer Sicht in: ZfB 1964, S. 141 ff.
- -	AICPA (Hrsg.) Professional Accounting in 25 Countries New York 1964
Zitelmann, Ernst	Irrtum und Rechtsgeschäft Leipzig 1879

Abkürzungsverzeichnis

aaO	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
Anm.	Anmerkung
AO	(Reichs)Abgabenordnung vom 22.5.1931 (RGBl.I,S.161)
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGH	Bundesgerichtshof
BGBl.	Bundesgesetzblatt
DB	Der Betrieb
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EnergG	Energiewirtschaftsgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FR	Finanz-Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, auch Singular und andere Formen
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht
NBw	Neue Betriebswirtschaft
Rdn.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
Sp.	Spalte
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StW	Steuer und Wirtschaft
Vorbem.	Vorbemerkung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung

Erster Teil: Die gegenwärtige Rechtslage

1. Abschnitt: Einführung

A. Problemstellung, Abgrenzung des Themas und methodische Grundlegung

I. Problemstellung und Abgrenzung des Themas

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) bilden den Zentralbegriff des Rechts der Rechnungslegung. Sie enthalten bestimmte Regeln, nach denen Jahresabschlüsse aufgestellt werden. So einfach dieser Tatbestand auf den ersten Blick erscheint, so viele Schwierigkeiten birgt er in sich. Es mag durchaus nicht verwundern, daß eine generalklauselartige Regelung bei der Rechtsanwendung im Einzelfall zu Problemen führen kann. Die in § 38 Handelsgesetzbuch angesprochenen GoB[1] sind jedoch insofern ein ungewöhnliches gesetzgeberisches Phänomen, als über ihre rechtliche Beurteilung schon im Grundsätzlichen keinerlei oder kaum Einigkeit besteht. Das gilt sowohl für die Art und den Rechtswert dieser ungeschriebenen "Normen" als auch für ihre Entstehungsweise und den Modus ihrer Ermittlung. Praxis, Wissenschaft (Betriebswirtschaftslehre) und Rechtsprechung erheben z.B. den Anspruch auf Feststellung oder selbständige, unabhängige Ableitung der GoB. Ein treffendes Abbild des Meinungsstreits geben in jüngster Zeit insbesondere die Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965. Sie haben den Anstoß zu endlosen Diskussionen gegeben, die sich mit der Übernahme dieser gesetzlichen Regelungen als GoB auf andere Unternehmensformen befassen und sich dabei auch mit der rechtlichen Natur der GoB und den damit zusammenhängenden Fra-

---

1) Von hier aus wurde die Bezugnahme auf die GoB auch in andere Gesetze übernommen, z.B. § 149 AktG und § 5 EStG

gen beschäftigten. Das Ergebnis des Meinungsstreits ist eher eine Zunahme der Unsicherheit über den Inhalt und das Verständnis der als unkodifiziertes Recht schwer greifbaren und daher unterschiedlich auslegbaren Grundsätze als die Beseitigung von Zweifeln.[1] Zu dieser Rechtsunsicherheit haben einerseits der Gesetzgeber und die Rechtsprechung beigetragen, indem sie die Grundsätze vielfach durch gesellschafts-, wirtschafts- oder steuerpolitische, zum Teil auch unbegründete oder wenig überzeugende Entscheidungen durchlöcherten. Andererseits waren in der Praxis die Bemühungen zur Durchführung der GoB nicht überzeugend und nachhaltig genug.[2]

Weitere Gründe für die unterschiedlichen Auffassungen dürften darin liegen, daß nicht selten der innere Zusammenhang unserer drei, den Gegenstand der Untersuchung bildenden Fragen - der noch nachzuweisen wäre - verkannt wird oder das Ergebnis aus rein dogmatischen Überlegungen gewonnen wurde. Festzustellen ist jedenfalls, daß häufig sowohl die Literatur[3] als auch die Rechtsprechung sich mit dem Rechtscharakter der GoB oder des jeweils zu bestimmenden GoB entweder überhaupt nicht befassen oder aber nach einigen pauschalen Bemerkungen sich dieser oder jener Auffassung anschließen. Daher kommt gerade auch die Rechtsprechung in nicht seltenen Fällen zu bedenklichen Entscheidungen, die im Ergebnis nicht nur die Betroffenen immer wieder überraschen müssen.[4]

---

1) Als Indiz dafür sei nur darauf hinzuweisen, daß in der Literatur verschiedene Autoren mit unterschiedlicher Meinung jeweils ihre Ansicht als herrschend, überwiegend, im Vordringen begriffen u.ä. bezeichnen ohne dabei Widerspruch zu erfahren, vgl. zur Rechtsnatur z.B. Maaßen aaO S. 848, Kruse, Steuerrecht, S. 209 f., Waldner aaO S. 1110 f., Leffson aaO S. 7 dagegen 1. Aufl. S. 6), Ellenberger WPg 1971, S. 238

2) z.B. durch Bewertung von Vermögensgegenständen nach unten in oft unzulässig großzügiger Weise

3) von den ausführlichen Darstellungen zur Rechtsnatur sind z.B. Döllerer aaO S. 653 ff, Leffson aaO S. 1-47 (2. Aufl.) und Husemann aaO S. 4 und 28 ff. zu nennen; zur juristischen Literatur vgl. jetzt die eingehende, erst nach Konzipierung der vorliegenden Arbeit erschienene Untersuchung von Kruse, GoB.

4) vgl. z.B. BGHZ 34, 44 oder BFH GrS 95,31

Somit steht man heute mehr denn je vor einem Wirrwarr von ungeschriebenem Recht der Rechnungslegung, an dem seit Jahren beständig durch vielerlei rechtlich und wirtschaftlich relevante Kräfte und Institutionen gearbeitet wird ohne aber auch nur annähernd ein rechtlich widerspruchsfreies Gesamtbild bezüglich des Entstehungsgrundes und der Ermittlungsweise der Grundsätze geschaffen zu haben.[1)]

Nirgends setzt hier aber von rechtswissenschaftlicher Seite eine überzeugende Kritik an.[2)] Man setzt nur eine Theorie und Meinung an die andere ohne z.B. auch nur zu versuchen, zu der unter der dogmatischen Oberfläche liegenden Substruktur der sozialen Verhältnisse des vom Gesetz geregelten Sachverhalts vorzudringen und damit möglicherweise zugleich die Grenzen der Dogmatik für die Lösung der vorliegenden rechtlichen Probleme nachzuweisen.

Diese Tatsache ist nicht nur unbefriedigend. Die gegenwärtige Rechtsunsicherheit[3)] erreicht angesichts der raschen technischen und wirtschaftlichen Entwicklung, der sich die Grundsätze anpassen sollen, ein solches Ausmaß, daß sie auch verfassungsrechtlich als bedenklich erscheint.

Hier kann in erster Linie eine umfassende Untersuchung, die sich nach Greifzu[4)] "auf gesicherte historische Grundlagen und ein Gefühl für kommende wirtschaftliche Entwicklungen stützen" sollte, Hilfe schaffen und letztlich vielleicht auch zu einer einheitlichen Auffassung führen. Möglicherweise kann aber in dieser mißlichen und unsicheren Lage nur oder am besten eine Gesetzesänderung helfen. Es wird daher zunächst mit allen zur Verfügung stehenden Mitteln die gegenwärtige Rechtslage untersucht. Erweist sich diese als unbefriedigend, sollen sodann als Abschluß rechtspolitische Überlegungen zu einer geeigneteren Lösung des Problemkomplexes anregen.

---

1) vgl. aber den grundlegenden Versuch der Darstellung eines Systems der GoB bei betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise von Leffson

2) vgl. jedoch S. 2 Anm. 3) a.E.

3) vgl. Bodarwé aaO S. 668 f.

4) aaO S. 18

Damit ist auch der erste und wesentliche Teil der Darstellung dem Umfange nach begrenzt: Er beschreibt die bestehende Rechtslage bezüglich Rechtsnatur und rechtlichem Entstehungsgrund der GoB. Dabei soll versucht werden, dem Rechtsuchenden und Rechtsanwendenden die notwendigen Hilfen und Entscheidungskriterien für die Feststellung eines einzelnen Grundsatzes an die Hand zu geben.

Unsere Darstellung verfolgt also nicht etwa das Ziel, die zur Zeit geltenden GoB in einem geschlossenen System darzustellen.[1] Das wäre in der Form einer einzigen Abhandlung - schon wegen der ständigen Entwicklung der Grundsätze - ein wenig Nutzen versprechendes Unterfangen. Es geht ihr vielmehr darum, die GoB in ihrer Gesamtheit und Vielfalt bei dem gegenwärtigen, letztlich auf § 38 HGB beruhenden Rechtszustand auf ihren Rechtscharakter, ihren Entstehungsgrund und ihren Ermittlungsmodus hin zu untersuchen.

II. Methodische Grundlegung

In einer Wirtschaftsordnung, deren Haupttriebkraft der Wettbewerb der wirtschaftenden Unternehmen ist und in welcher dem einzelnen grundsätzlich zugemutet wird, seine wirtschaftlichen Verhältnisse selbstverantwortlich zu gestalten,[2] ist dem Handels- und Wirtschaftsrecht primär die Aufgabe gestellt, Regeln bereitzuhalten, mit deren Hilfe der Kaufmann und Unternehmer in eigener Verantwortung seine wirtschaftlichen Ziele verfolgen kann. Ein geordnetes funktionierendes Wirtschaftsleben

---

1) Dieses Ziel verfolgt auch Leffson nicht, wenn er die Grundlagen eines betriebswirtschaftlich widerspruchsfreien Systems der GoB zu entwickeln versucht, vgl. die Bemerkungen auf S.VII ff., 47, 2. Aufl.

2) Selbstverständlich hat der Gesetzgeber in einem sozialen Rechtsstaat die Pflicht, die wirtschaftliche Macht (Kartellrecht, Monopolkontrolle) und die wirtschaftliche Ohnmacht (Fürsorge, Lastenausgleich, Rentenversicherung) zu begrenzen.

bedarf nämlich nicht nur eines sozialen, sondern auch arbeitsfähigen und vor allem wirtschaftsgemäßen (Handels- und Wirtschafts-) Rechts.

Demgemäß kann auch das die Rechnungslegung betreffende Handelsrecht seinen Aufgaben nur im engsten Anschluß an das Leben und in feinster Wertung der gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und unternehmerischen Bedürfnisse gerecht werden. Das bedeutet aber, daß einmal das Wirtschaftsleben selbst, seine Entfaltung, seine Veränderungen und stetig wechselnden Bedürfnisse den Charakter des Rechts in stärkstem Maße formen. Es sind zum anderen aber auch politische, soziale und ethische Faktoren, die außerhalb des Wirtschaftslebens das Recht gestalten.

Auch der Gesetzgeber wird daher aus dieser Erkenntnis heraus Normen schaffen, die leichter wandlungsfähig sind und sich wechselnden Wirtschaftsinteressen und -bedürfnissen schneller anpassen. Er wird sich soweit wie möglich, d.h. soweit seine sozial- und wirtschaftspolitischen Ziele verwirklicht sind, überhaupt einer Regelung enthalten. Falls er ein Eingreifen für nötig hält, wird er starre kasuistische Bestimmungen meiden und sich insbesondere zweier Kunstgriffe bedienen, einmal der Setzung genereller Normen (Generalklauseln) zum anderen der Verweisung auf die jeweils gegebenen wirtschaftlichen Lebensverhältnisse.[1] Für diese Gesetzestechnik bieten denn auch das Handels- und Wirtschaftsrecht eine Fülle von Beispielen.[2] Auch auf dem Gebiet der Rechnungslegung verzichtet das Gesetz auf eine starre Regelung und verwendet daher den Begriff "GoB".

1) z.B. die praktische Übung, Stand der Technik, Standes- und Berufs-"normen"

2) So spricht § 346 HGB von den im Handelsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuchen. § 347 HGB verweist auf die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, § 358 HGB setzt als Leistungszeitraum für Handelsgeschäfte die gewöhnliche Geschäftszeit fest, § 359 HGB läßt den Handelsgebrauch des Leistungsortes entscheiden. Ein häufiges Beispiel in den Wirtschaftsgesetzen sind die (allgemein anerkannten) Regeln der Technik. Die Beispiele können beliebig erweitert werden.

Wie die tatsächlichen Verhältnisse auf das Recht hat auch umgekehrt die Rechtsordnung aufgrund ihres Zwangscharakters Einfluß und Einwirkungsmöglichkeiten auf die wirtschaftlichen Lebensbeziehungen - wenn man auch diese Kräfte des Rechts nicht überschätzen darf. Denn es sind Menschen und nicht Gesetze, die den Kultur- und Wirtschaftsstand eines Staates bestimmen.[1)]
Schon aus diesen kurzen Bemerkungen und Beispielen ist eines abzuleiten: Auch und vor allem im Recht spiegeln sich die vielfältigen Einflüsse und die jeweils das Leben und besonders die Wirtschaft beherrschenden Anschauungen deutlich wieder. Diese - keineswegs neue - Erkenntnis von der Interdependenz von rechtlicher Ordnung und Sozialleben hat das Interesse an Rechtssoziologie und Rechtstatsachenforschung in letzter Zeit erheblich wachsen lassen. Denn die von den Rechtssoziologen gestellte Frage nach den Zusammenhängen zwischen Sozialleben und Recht beginnt langsam (wieder) in Rechtswissenschaft und Rechtspraxis an Bedeutung zu gewinnen.[2)] Damit wird zu Recht der Mensch für die Rechtsschöpfung, die Rechtsfindung und das Rechtsverständnis in den Mittelpunkt des Blickfeldes gestellt. Nicht Begriffs- oder Institutionendenken bestimmen, was rechtens ist, sondern die sozialen Verhältnisse, die Interessen und Machtzusammenhänge unter den Betroffenen. Eine gerechte Entscheidung kann nur treffen, wer die feste Lebensverwurzelung des Rechts erkennt und hinreichend berücksichtigt.[3)]
Die vorliegende Arbeit will daher versuchen, soweit möglich und nötig, auch unter Berücksichtigung der soziologischen Zusammenhänge die GoB als zentrale "Normen" der betrieblichen Rechnungs-

---

1) Müller-Erzbach, Handelsrecht, S. 48
2) vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 103 ff., Westermann aaO S. 214 ff. (zur Sicherungsübereignung), ferner die Rechtsprechung des BGH zum Anwartschaftsrecht bei aufschiebend bedingter Übereignung, z.B. BGHZ 20, S. 88 (94) und 35, S. 85 ff.
3) Hellmer S. 261

legung zu untersuchen. Ihr geht es in erster Linie darum, zu einer besseren Erkenntnis der "Normen" der GoB beizutragen und damit einerseits dem Verpflichteten mehr Klarheit und andererseits dem Rechtsanwendenden mehr Sicherheit bei der Rechtsfindung zu geben. Daher ist es nötig, zunächst "im Rahmen unserer herkömmlichen und bewährten Interpretationsregeln"[1] und dogmatischen Hilfsmittel nach einer Lösung zu suchen. Denn die Rechtsfindung auf der Grundlage eines Gesetzes muß mit der Klarstellung und Verdeutlichung des Sinnes der anzuwendenden Norm beginnen.[2] Erst wenn die herkömmlichen Regeln und ihre Anwendung sich als nicht gar so "bewährt" oder unzureichend herausstellen, soll gefragt werden, ob und inwieweit die Rechtssoziologie zu einer objektiven Klärung und Entscheidung beitragen kann. Möglicherweise vermag die Rechtsfindung die erforderliche Sicherheit erst durch ein kausales Ermitteln der für die Rechtsbildung maßgebenden Lebenselemente zu gewinnen.[3]

---

1) Schneider aaO S. 1276; zur herrschenden Methodenlehre vgl. statt vieler Larenz, Methodenlehre

2) Das gilt nicht weniger für Generalklauseln, selbst wenn man diese mit Hedemann aaO S. 58 als "Stücke offengelassener Gesetzgebung" ansieht. So z.B. jetzt Kruse, GoB, S. 5, 111, 188, der im Gegensatz zur hM davon ausgeht, daß Generalklauseln nur scheinbar Rechnungsnormen geben. In Wahrheit müsse der Richter die benötigte Rechtsnorm erst erarbeiten. Rechtliche Konkretisierung sei Regelbildung. Auch nach Kruses Ansicht ist die Auslegung keineswegs überflüssig, sie sei jedoch nur darauf gerichtet, den Rahmen festzustellen, innerhalb dessen die Rechtsfortbildung stattzufinden habe (S. 180, 185, 191). Kruse versucht allerdings nachzuweisen, daß Auslegung zugleich Rechtsfortbildung sei, so daß die (wesensgleichen) Methoden von Auslegung und Rechtsfortbildung nebeneinander anzuwenden seien (S. 183), während die hM beide Vorgänge streng trennt. Nach hM sind auch Generalklauseln nur auszulegen, zu aktualisieren oder zu konkretisieren, wenn auch das "schöpferische" Element der Rechtsfindung nicht verkannt wird (vgl. z.B. Larenz, Methodenlehre, S. 62 ff., 343 f., Flume, StbHb. 1964/65 S. 55 ff.). Die unterschiedlichen Ansichten beruhen auf von einander abweichenden Definitionen des Begriffs "Gesetzeslücke", ausführlich dazu Kruse, GoB, S. 107 ff.

3) Müller-Erzbach, Erfassen des Rechts, S. 301, 306

so daß diese Elemente und ihr jeweiliges Gewicht erforscht werden müssen, um zu erkennen, ob ein Rechtssatz anwendbar ist und wieweit seine Kraft reicht.[1] Es muß sich dabei zeigen, ob eine Untersuchung, die (auch) auf die den einzelnen Rechtsbildungsvorgängen zugrunde liegenden Faktoren abstellt, ihrer Bestimmung, der Rechtsanwendung und insbesondere der Gesetzesauslegung zu dienen, nicht entgegensteht, ob "moderne sozialwissenschaftliche Methoden und methodologische Techniken"[2] in der Rechtswissenschaft und vor allem bei der Gesetzesauslegung in einer Erfolg versprechenden Weise genutzt werden können.[3]

Aus der angedeuteten Grundschau heraus soll zunächst - im Einleitungsteil der Arbeit - als Hinführung zur Problemstellung ein kurzer Überblick über die historische Entwicklung der Rechnungslegung in Praxis, Literatur und Recht (Rechtsbildungsprozeß) gegeben werden. Denn aus der geschichtlichen Entwicklung läßt sich mancher Fehlschluß bei der heutigen Beantwortung unserer Fragen erklären.

Im Anschluß daran zeigt sich an der mannigfachen Auswirkung der GoB auf die verschiedensten Rechtsgebiete, deren Darstellung ebenfalls nur mehr oder weniger skizzenhaft vorgenommen werden kann, die nicht zu unterschätzende Bedeutung dieser Grundsätze für das heutige Handels-, Wirtschafts- und Steuerrecht. Auch diese Darstellung wird als Einführung das Verständnis für den Gesamtkomplex der Problemstellung vertiefen und ebenfalls wichtiges Material für die Erörterung im Hauptteil liefern.

B. Die historische Entwicklung einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung in Praxis, Literatur und Recht

Die Betrachtung der geschichtlichen Entwicklung der Rechnungslegung muß sich im Rahmen der vorliegenden Untersuchung auf

---

1) vgl. vor allem die historische Entwicklung des Rechts der Rechnungslegung
2) Trappe aaO S. 35
3) s. dazu Gurvitch aaO S. 182, 184, auch Rehbinder aaO S. 77

die Erwähnung derjenigen Tatsachen beschränken, die bei der Entstehung des geltenden Rechts von Bedeutung waren und deren Einfluß so zum Teil auch heute noch wahrgenommen werden kann. Zugleich soll in diesem Zusammenhang gelegentlich die Interdependenz von gesellschaftlichen, hier insbesondere wirtschaftlichen Bedürfnissen und Recht aufgezeigt und im weiteren Verlauf die Entstehung der gesetzlichen Verweisung auf die "Übung sorgfältiger und ehrenwerter Kaufleute"[1] dargestellt werden.
In der Geschichte der betrieblichen Rechnungslegung[2] können mehrere Stufen der Entwicklung unterschieden werden. Die erste nimmt mit der Entstehung der Rechnungslegung im 15. Jahrhundert ihren Anfang und reicht ungefähr bis zum Ende des 17. Jahrhunderts. Die hier anknüpfende Periode wird durch das Werk Jacques Savarys und die Ordonnance de Commerce von 1673 eingeleitet. Sie führt allmählich seit Beginn des 20. Jahrhunderts mit der Gründung von wirtschaftswissenschaftlichen Hochschulen[3] zu der dritten und gegenwärtigen Entwicklungsstufe, der auf diesem Gebiet erst jetzt intensiv betriebenen und das Recht der Rechnungslegung mehr und mehr beeinflussenden Wirtschaftswissenschaft.

I. Die Entwicklung in der Praxis

Die Rechnungslegung ist aus dem Bedürfnis entstanden, eine möglichst zuverlässige Kontrolle über die durch den Geschäftsbetrieb hervorgerufenen Form- und Wertveränderungen zu erhalten. Der Kaufmann brauchte zur unternehmensgerechten Planung, Investition und Gewinnabschöpfung einen möglichst genauen Überblick über die Wertbewegung in seinem Unternehmen. Diese Wertbewegung konnte jedoch erst dann erfaßt werden, als eine geordnete Geldwirtschaft vorlag. Eine solche Währungswirtschaft

---

1) Wie die Verfasser des HGB die GoB verstanden, vgl. die Materialien (S. 21 f.) und Entwürfe (S. 109 f. bzw. S. 47 f.) zum HGB
2) Zur Entwicklung des Rechts der Rechnungslegung vgl. besonders Lion aaO S. 401 ff., Schmalenbach ZfhF 1916/17 S. 1 ff., Walb aaO S. 1ff., Bühler-Scherpf aaO S. 28 ff. und Barth aaO
3) vgl. Leffson aaO S. 19, Anm. 52

fand sich zuerst in den oberitalienischen Handelsstädten Genua, Florenz, Venedig und Mailand im 13. und 14. Jahrhundert.
Die Rechnungslegung ist in der Entstehungszeit noch rein wirtschaftlich orientiert.[1] Es bestehen auch lange Zeit keinerlei gesetzliche Bestimmungen. Gleichwohl wurden die "Handelsbücher" und Jahresabschlüsse (Bilanca) in Oberitalien schon im 15. Jahrhundert durch die Behörden nachgeprüft, da sie der Stadtregierung als Grundlage der Besteuerung dienten. Die Zünfte forderten sogar die Führung der Bücher nach bestimmten Regeln (doppelte Buchführung).
Diese in Italien entwickelte Buchhaltung wurde in Deutschland erst zu Beginn des 16. Jahrhunderts übernommen.[2] Hier finden sich, wie Penndorf schreibt,[3] "nachweisliche Postulate einer jeden regelrechten und ordnungsmäßigen Buchführung, welche seit ihrem Ursprung auch fortan erhalten und gewissermaßen ihr historisches Recht in der Verrechnungswissenschaft bewahrt haben".
Im 18. Jahrhundert entstand für die Staats- und Gemeindeverwaltungen die kameralistische Buchführung.
Erst am Anfang des 19. Jahrhundert erfährt die doppelte Buchhaltung eine allmähliche Erweiterung, ohne jedoch das System selbst zu verändern und zwar geschah dies durch die Entwicklung der verschiedenen Buchhaltungsformen. Diese waren als Reformbestrebungen sämtlich auf eine Abkürzung der immer umfangreicher gewordenen Buchhaltung gerichtet.

---

1) Worauf Schär-Prion aaO S. 324 zu Recht hinweist; die Rechnungslegung wurde aber bald kraft Gewohnheit vorgenommen, neben die, besonders durch den Aufschwung der Personenhandelsgesellschaften die vertragliche Pflicht zur Rechenschaft trat, vgl. Erlacher aaO S. 50, Lion aaO S. 10, 11
2) vgl. die Geschäftsbücher der großen süddeutschen Handelsfirmen Fugger und Haug in Augsburg, Kress und Behaim in Nürnberg
3) aaO S. 178

Durch die Industriealisierung in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts wurden die Verfahren zur technischen Durchführung der Rechnungslegung weiter ausgebildet und dem Stand der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung angepaßt. Diese Entwicklung ist bis heute nicht abgeschlossen, da die Technik immer mehr die Zuhilfenahme von elektronischen Datenverarbeitungsmaschinen erlaubt. Daß dadurch auch für die formellen GoB neue Probleme entstehen, ist leicht einzusehen.[1)]

II. Der Beitrag der Literatur

Ebenso wie die anfängliche Übung der Kaufleute beruhten auch die Lehren der Literatur jener Zeit nicht auf theoretischen Erwägungen, sondern auf praktischen Bedürfnissen. Die älteste gedruckte Darstellung der Buchführung erschien im Jahre 1494 in Venedig in der Summa de Arithmetica des Luca Pacioli. Dieses mathematische Lehrbuch enthält in einem Abschnitt eine "Abhandlung über die Buchhaltung". Hier schildert Pacioli die damalige Buchhaltungspraxis der oberitalienischen Kaufleute. Die älteste gedruckte deutsche Buchhaltungsdarstellung erschien 1518 als Anhang zum "Rechenbüchlein" des Henricus Grammateus. Grammateus ging von der damaligen deutschen Praxis aus und behandelte anhand von einfachen Beispielen nur die wichtigsten Geschäftsvorfälle. In der späteren 1570 von Sebastian Gammersfelder geschriebenen Abhandlung sieht Penndorf[2)] wegen der Darstellungsart das älteste brauchbare deutsche Buchhaltungswerk überhaupt.

Im Jahre 1675 erschien unter dem Titel "Le parfait négociant" das Werk des Franzosen Jacques Savary. Dessen Sohn J. Savary

---

1) Ein Beispiel für die Probleme in der Vergangenheit ist der § 43 HGB: Die Loseblattbuchführung wurde handelsrechtlich erst 1927 als ordnungsmäßig zugelassen und zwar aufgrund eines Gutachtens der IHK zu Berlin (nach ablehnendem Gutachten von 1906), obwohl das HGB in § 43 die entsprechende Mußvorschrift des ADHGB in eine Sollvorschrift umgewandelt hatte; vgl. dagegen die für den technischen Fortschritt offene Regelung des § 44 a HGB, dazu Adler/Düring/Schmaltz § 149 Rdn. 125

2) aaO S. 145

Desbrulons ließ 1923 das Buch "Dictionnaire universelle de commerce" veröffentlichen. Diese beiden systematischen handelswissenschaftlichen Lehrbücher bedeuten für die Entwicklung der ordnungsmäßigen Buchführung einen großen Fortschritt. J. Savary schildert in sorgfältiger Detailarbeit die einzelnen Wirtschaftsvorgänge und verbindet damit eine Erläuterung der Ordonnance de Commerce von 1673. Damit ist er, der auch als Schöpfer der Verordnung gilt,[1] zugleich der erste und beste Kommentator. Savarys Werk ist für die spätere deutsche Literatur und Gesetzgebung das Vorbild gewesen.[2]

III. Die rechtliche Regelung

1. Allgemeines Handelsrecht

Gesetzliche Vorschriften über die Rechnungslegung enthielten zwar schon die Stadtrechte und Landesgesetze im 16. und 17. Jahrhundert - hier sind insbesondere die Hamburger Stadtrechte und der kursächsische Codex Augustus zu nennen[3] -, ihre Bestimmungen betrafen jedoch nicht die Führungsweise der Handelsbücher, sondern nur ihre Beweiskraft.[4] In der Folgezeit ist die Gesetzgebung durch das älteste europäische Handelsgesetzbuch, die französische Ordonnance de Commerce (1673), in stärkster Weise beeinflußt worden.[5] Wie bei so mancher späteren Neufassung und Reform der gesetzlichen Bestimmungen über die Rechnungslegung und den Jahresabschluß wurde auch damals der Erlaß der Vorschriften durch die große Zahl der - teilweise betrügerischen - Bankrotte[6] in der vorangegangenen Wirtschaftskrise veranlaßt.[7] Um die Schuldigen fassen zu können und die Kaufleute zur Ehrlichkeit anzuhalten und die Gläubiger so vor Verlusten zu bewahren, wurden die Kaufleute durch genaue strenge formale Be-

1) ter Vehn aaO S. 242, 243
2) vgl. Nowack S. 27 f. und Baier aaO S. 10
3) Schär-Prion aaO S. 324
4) ebenso
5) s.o. Anm. 2
6) Darüber hinaus wurde der betrügerische Bankrott zu einem Kapitalverbrechen erklärt. Die Ordonnance criminelle von 1673 verfolgte ihn mit der Todesstrafe, vgl. Baier S. 10
7) vgl. auch die Aktienrechtsnovelle von 1931

stimmungen zur Rechenschaft verpflichtet.
Als erstes deutsches Land hat Preußen im II. Teil[1] seines Allgemeinen Landrechts von 1794 ein geschlossenes Handelsrecht geschaffen, das in den §§ 562 ff. eine Reihe eingehender Vorschriften über die Buchführungspflicht enthielt. Hier verweist der Gesetzgeber zum ersten Mal für die Buchführungsweise auf die kaufmännische Praxis, indem er allgemein die Buchführung nach kaufmännischer Art verlangt, § 566 ALR. In § 1468 findet sich der Begriff "ordentliche Bücher".
Die Bestrebungen zur Schaffung eines einheitlichen deutschen Handelsrechts gingen von Württemberg aus, das 1839/40 einen ersten ausführlichen Entwurf veröffentlichte. Nach mehrjährigen Beratungen der Nürnberger Kommission[2] entstand das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch (ADHGB) von 1861, das als Landesgesetz in fast allen Staaten des Deutschen Bundes galt und 1871 Reichsgesetz wurde.[3] Das ADHGB gibt in den Vorschriften über die Rechnungslegung im Gegensatz zur Ordonnance de Commerce, dem in Frankreich im Jahre 1807 in Kraft getretenen Code de Commerce und dem ALR nur lockere Rahmenvorschriften, die als Mindestregeln für eine ordentliche kaufmännische Buchführung zu gelten haben. Die geführten Bücher sollen die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens ersichtlich machen.[4] Bis zu diesem Zeitpunkt enthielt kein Gesetz den Begriff "GoB" noch den Begriff "Grundsätze". An verschiedenen Stellen gebraucht das ADHGB 1861 jedoch das Wort "ordnungsmäßig" oder "ordnungsgemäß" und zwar in den Art. 34, 38, 77, 488 in Bezug auf die Führung der Handelsbücher und der Tagebücher der Mäkler sowie der Schiffsjournale.[5]

---

1) Titel 8, §§ 475-2464
2) Von 1857 - 1861
3) vgl. dazu Gierke aaO § 2 IV 2
4) Schär-Prion S. 324
5) vgl. dazu Leffson aaO S. 1

Die Neuordnung des bürgerlichen Rechts machte dann auch eine Neuregelung des Handelsrechts notwendig. Daher wurde das ADHGB durch das heute noch geltende Handelsgesetzbuch von 1897 abgelöst. Dieses gab in den Vorschriften der §§ 37 - 46[1] mit einigen Änderungen den Inhalt der bisherigen Artikel 28 - 40 wieder. Gegenüber dem ADHGB brachte das HGB im § 38 jedoch den Zusatz, daß der Kaufmann in seinen Büchern die Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den "Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" ersichtlich zu machen hat. Dazu bemerken die Gesetzesmaterialien[2] "Durch den Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird der wesentliche Punkt hervorgehoben; nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurteilen, wie die Bücher geführt werden müssen ..."

Das Gesetz zur Änderung des HGB und der RAO vom 2.8.1965[3] übernahm den Begriff "GoB" nunmehr in verschiedenen Vorschriften zur Rechnungslegung.[4]

2. Gesellschaftsrecht

Eine besondere Stellung nehmen in der neueren Gesetzgebung von jeher die Bestimmungen über die Rechnungslegung der Aktiengesellschaft ein, weil sie aufgrund der großen volkswirtschaftlichen Bedeutung dieser Gesellschaftsform eine eingehendere Ausgestaltung erfahren haben. Die Mißachtung und Vernachlässigung der "Grundsätze ehrbarer Kaufleute", die regelmäßig zu einer Benachteiligung der Gläubiger und Aktionäre führte, gab Anlaß zu der Aktiennovelle von 1884. Sie enthielt verschiedene Schutzbestimmungen zugunsten der Gläubiger (Aktivierungsverbote, Höchstwertvorschriften) und konnte so wesentliche Mißbräuche beseitigen.

---

1) jetzt §§ 38 bis 47a HGB
2) S. 21 f.; vgl. auch die Entwürfe zum HGB S. 109 f. bzw. S. 47 f.
3) BGBl. I S. 665
4) vgl. §§ 39 Abs. 3, 4 Nr. 2, 40 Abs. 4 und 44 a Abs. 2

Das HGB von 1897 brachte dann im II. Buch für die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft aA eigene Vorschriften, die sich jedoch in der Wirtschaftspraxis als so unzureichend erwiesen, daß in den Jahren der Wirtschaftskrise eine als Notverordnung ergangene Aktienrechtsnovelle erlassen werden mußte.[1] Diese Novelle gebrauchte in § 260b den Begriff "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung".[2]
Die damals begonnene Aktienrechtsreform fand dann mit dem Aktiengesetz vom 30.1.1937 ihren vorläufigen Abschluß. Dieses Aktiengesetz brachte wegen der genauen Festlegung einzelner Rechnungslegungspflichten für die Aktiengesellschaften einen erheblichen Fortschritt für das gesamte Rechnungswesen. § 129 verweist für den Jahresabschluß ausdrücklich nochmals auf die GoB. Im Aktiengesetz von 1965 sind schließlich die Rechnungslegungsvorschriften wiederum wesentlich erweitert worden, ohne daß aber auf einen Hinweis auf die GoB verzichtet wird.[3]
Eine ähnliche Entwicklung - wenn auch grundsätzlich in gemilderter Form - zeigt die Gesetzgebung auf dem Gebiet des GmbH - und Genossenschaftsrechts. Trotz einer ständig verfeinerten Regelung fehlt nicht die Verweisung auf die GoB.[4]
Eine Angleichung der Rechnungslegungspflicht von Unternehmen verschiedener Rechtsform an das Aktienrecht brachte das sogen. Publizitätsgesetz,[5] das gewisse Groß- und konzernleitende Unternehmen verpflichtete, entsprechende Jahresabschlüsse und Geschäftsberichte aufzustellen.[6]

---

1) Verordnung des Reichspräsidenten vom 19.9.1931
2) Er ist von den späteren Aktiengesetzen nicht übernommen worden. Man versteht auch heute in Übereinstimmung mit § 149 AktG unter den GoB sowohl die Grundsätze der Dokumentation wie der kaufmännischen Abschlußrechenschaft
3) § 149 Abs. 1, S. 1 AktG
4) vgl. § 41 Abs. 1 GmbHG, 33b GenG
5) Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15.8.1969, BGBl. S. 1189
6) Die Rechnungslegung ist daher überall dort von besonderer Bedeutung, wo ihre Ergebnisse einer engeren oder weiteren Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, vgl. Potthoff aaO S. 781

3. Steuerrecht

Als weiteres bedeutendes Rechtsgebiet, das auf die Entwicklung des Begriffs der ordnungsmäßigen Buchführung einen erheblichen Einfluß ausgeübt hat und auch weiterhin ausübt, ist das Steuerrecht zu nennen. Die Entstehung des Steuerrechts beginnt in Deutschland parallel zur Entstehung des Handelsrechts im 19. Jahrhundert. Die ältesten preußischen Einkommensteuergesetze aus dem Jahre 1806 und 1812, ebenso wie das Einkommensteuergesetz 1851/73 stützen jedoch die Besteuerung des Einkommens noch nicht auf die kaufmännische Rechnungslegung.[1] Wenn auch schon das preußische Einkommensteuergesetz 1891/1906 für die Einkommensbesteuerung den Geschäftsgewinn zugrundelegte, der also bei den nach Handelsrecht buchführenden Kaufleuten nach den GoB zu ermitteln war, so wurde eine allgemeine steuerliche Buchführungspflicht erst durch die Abgabenordnung (AO) von 1919 eingeführt.[2] Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, daß seither sämtliche Steuergesetze für die Art und Weise der Rechnungslegung auf das Handelsrecht und damit zugleich auf die GoB verweisen,[3] wobei nicht zu übersehen ist, daß in den Steuergesetzen zur Verfolgung rein steuerlicher Zwecke eine Reihe von Sondervorschriften besteht.[4]

C Die Bedeutung der GoB

I. Kaufmännisch-betriebliche Bedeutung

Die Führung eines Betriebes erfordert laufend unternehmerische Entscheidungen. Neben Routineentscheidungen[5] wie solche über

---

1) Sie gingen von einer besonderen Einnahmen- und Ausgabenrechnung aus

2) vgl. §§ 160 - 163 AO; auf "Grundsätze" der kaufmännischen Buchführung wird jedoch in den Verhandlungen, die zum Sächsischen EStG von 1874 geführt haben, hingewiesen, (vgl. Barth Bd. II, Anhang S. 100). Demgemäß spricht das Sächs.EStG von 1878 in § 21 von Grundsätzen, die durch das Handelsrecht ... vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauch des ordentlichen Kaufmanns entsprechen.

3) vgl. §§ 160 AO, 5 EStG, KStG, s. auch zum Entwurf einer neuen AO Maaßen aaO S. 848

4) vgl. z.B. auch die Wareneingangs- und Ausgangsverordnung von 1935/36

5) Kosiol, DB 1967, S. 1905 (1908)

Einkäufe, Verkäufe, Herstellungsvorgänge, Lagerdauer und Bestände, Produktprogramme, Beschaffungs-, Herstellungs- und Vertriebsverfahren, Werbemittel und Werbemethoden etc. hat der Kaufmann nach Herstellung des Periodenerfolges Entscheidungen über die Verteilung und Verwendung des Jahresgewinnes zu treffen. Alle diese Entscheidungen, sollen sie sachgerecht sein, müssen sich auf hinreichend sichere betriebliche Daten stützen. Als Informationsinstrument kann hier die handelsrechtliche, den GoB entsprechende Rechnungslegung nützliche Dienste leisten. Mit dem Jahresabschluß soll über die abgelaufene Periode Rechenschaft gelegt werden.[1] Die Unternehmensleistung soll darüber informieren, wie gut mit dem Kapital der Unternehmung gearbeitet worden ist. Der Jahresabschluß dient dabei nicht nur der Information Dritter. Er kann zugleich dem Kaufmann selbst Material zur eigenen Unterrichtung liefern.[2]

Darüber hinaus hat die Buchführung die Aufgabe, Güterbewegungen und Güterbestände und deren Veränderungen sowie Aufwendungen und Erträge an Gütern laufend zu erfassen. Auch daraus können Entscheidungskriterien gewonnen werden.

Die ordnungsmäßige handelsrechtliche Rechnungslegung ist auch trotz ihrer Vergangenheitsorientierung Grundlage für unternehmerische Maßnahmen. Sie ermöglicht es zwar in erster Linie nur, die Vergangenheit kritisch zu beurteilen.[3] Damit hat sie aber auch Zukunftswirkung. Denn sie deckt Fakten auf, aus denen man für die kommende Zeit lernen kann.[4]

---

1) vgl. § 149 AktG

2) Kruse, GoB, S. 200, ist der Ansicht, daß es vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen richtig sei anzunehmen, der Kaufmann führe Handelsbücher primär zu seiner eigenen Unterrichtung; über einen solchen Zweck könne dem HGB jedoch nichts entnommen werden. Es sei deshalb Leffson (aaO S. 49 f., 61 ff.) zuzustimmen, wenn er diese Aufgabe den Nebenzwecken der Buchführung zuweist.

3) Leffson aaO S. 61

4) Kosiol aaO S. 1905

Selbstverständlich reicht die globale und summarische Abrechnung der ganzen Unternehmung als Grundlage für spezielle Entscheidungen nicht aus. Es müssen deshalb Einzelabrechnungen über kleinere Bereiche und kürzere Perioden geschaffen werden. Diese speziellen Informationsinstrumente entstehen durch Zusatzrechnungen, welche die Buchführung "in der einen oder anderen Weise ergänzen".[1] Die Zusatzrechnungen setzen also die ordnungsmäßige Buchführung voraus.

II. Rechtliche Bedeutung

Das Handelsgesetzbuch schreibt dem Kaufmann in § 38 vor, Bücher nach den GoB zu führen:

> "Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen."

Aufgrund des § 38 HGB haben somit die GoB Bedeutung für das Recht der Rechnungslegung aller Kaufleute, der Einzelkaufleute, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften.

1. Die formell-rechtliche Funktion

Da der Gesetzgeber sich der Technik der Bezugnahme auf die GoB bedient,[2] die als geschlossenes System nirgends rechtlich fixiert oder kodifiziert sind, können die GoB überall dort eingreifen, wo gesetzliche Regelungen fehlen. Sie schließen die Lücken, die die Gesetzgebung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung läßt und stehen daher formell in ihrer Gesamtheit neben dem Gesetzes-

---

1) Leffson aaO S. 62, zu diesen Zusatzrechnungen vgl. auch Husemann aaO S. 25

2) vgl. außer § 38 HGB z. B. § 149 AktG und die Übernahme in den Steuergesetzen

recht.[1] Bei den GoB handelt es sich wegen der ausdrücklichen Verweisung auf außerhalb des Gesetzes bestehende, dem Gesetz vorgegebene "Normen" um eine Rechtsquelle mit außergesetzlichem Entstehungsgrund.[2] Die einzelnen Grundsätze befinden sich also nicht im kodifizierten Recht selbst. Gesetzesnormen und GoB sind deshalb formal rechtlich zweierlei, d.h. Gesetzesnormen können formal nicht GoB sein.[3] Vielmehr haben die GoB gesetzesergänzende, gesetzesausfüllende, gesetzesauslegende, u.U. auch rechtsschöpfende Funktion.

Das schließt jedoch nicht aus, daß Rechtsnormen materiell GoB zum Inhalt haben. Diese Möglichkeit kann z.B. darauf beruhen, daß der Gesetzgeber sich veranlaß sieht, Regeln, die sich zu solchen Grundsätzen entwickelt haben, in Rechtsnormen zu transponieren.[4] Solche Regeln sind dann formell keine Grundsätze im Sinne des § 38 HGB mehr, sondern eben höherrangige Rechtsvorschriften mit genau festgelegtem Geltungsbereich.

Viele Vorschriften des Handels- und Aktienrechts haben zweifelsohne den gleichen Inhalt wie bestimmte GoB (z.B. §§ 151 und 157 AktG). Manche stimmen aber auch mit den GoB nicht überein oder widersprechen ihnen (z.B. § 153 Abs. 3 AktG). Die Möglichkeit des Transponierens von Grundsätzen in Rechtsnormen darf daher nicht dazu verleiten, in allen auf die Rechnungslegung bezogenen Rechtsnormen kodifizierte GoB zu sehen, falls ihr Inhalt dafür in Betracht kommt.[5] Der Gesetzgeber kann nämlich aus wirtschaftspolitischen Überlegungen Rechtsnormen schaffen, die bisher keineswegs

---

1) vgl. Mutze BB 1969 S. 56
2) vgl. § 149 Abs. 2 AktG, der subsidiär auch auf § 38 HGB verweist
3) Leffson aaO S. 12; daß Leffson nur auf diesen formalen Gesichtspunkt abstellen will, übersieht offenbar Kruse, GoB, S. 27 f., 33, wenn er hier Widersprüche zu erkennen glaubt
4) Statt vieler Leffson aaO S: 12, Baetge aaO S. 28, Klein aaO S. 90
5) Leffson aaO S. 12

als GoB angesehen werden konnten.[1]
Es ist daher zu unterscheiden zwischen GoB im eigentlichen oder engeren Sinne (gesetzliche Bezugnahme auf nichtkodifizierte Regeln) - diese ungeschriebenen Grundsätze stehen im Mittelpunkt der Abhandlung - und GoB im weiteren Sinne, wozu auch die in Rechtsnormen transponierten allgemeinen GoB zählen.[2]
Diese formale Unterscheidung zwischen Gesetzesnormen und Grundsätzen ist nicht etwa lediglich theoretischer Natur. Sie hat vielmehr auch praktisch erhebliche Bedeutung. Der Einwand, es seien doch beide gleichermaßen zu beachten und ein Widerspruch zwischen beiden könne grundsätzlich nicht entstehen, weil eine Entwicklung von GoB contra legem regelmäßig ausgeschlossen sei,[3] ist nämlich nicht durchschlagend. Ihr wesentlicher Unterschied liegt darin, daß Rechtsvorschriften unverändert gelten bis der Gesetzgeber von neuem eingreift, die GoB dagegen sich frei weiter entwickeln und zwar auch während der Dauer ihrer durch § 38 HGB angeordneten Geltung. Weiterhin gelten die Rechtsnormen nur für den Bereich, für den sie erlassen sind (z.B. Aktienrecht), die GoB dagegen sind von allen Kaufleuten zu befolgen. Es ist daher von erheblichem rechtlichen Interesse, zwischen den Rechtsnormen und den Grundsätzen deutlich zu unterscheiden.

2. Die materiell-rechtliche Funktion

Das allgemeine Handelsrecht begründet in § 38 HGB eine öffentlichrechtliche Pflicht[4] zur Rechnungslegung nach den GoB. Er-

---

1) dazu Gadow - Mellerowicz § 149 Anm. 8; die Frage, inwieweit bestimmte Rechtsnormen z.B. des AktG auf andere Unternehmensformen als GoB übertragbar sind, kann erst später beantwortet werden. Die Beantwortung setzt nämlich die Kenntnis der Art und Weise der Ermittlung der GoB voraus.
2) so unterscheiden auch Becker - Riewald - Koch § 162 Rdn. 5b (1), anders jedoch Priese aaO S. 7, Gronenborn S. 60, Hüttemann S. 11
3) vgl. Littmann EStG §§ 4, 5 Rdn. 90, 91
4) dazu schon Rehm aaO S. 40

gänzt werden diese Vorschriften durch die §§ 148 ff. AktG, 41 ff. GmbHG, 33 ff. GenG für die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft aA, die GmbH und die eingetragene Genossenschaft. Besonders gilt auch nach dem Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz) für Unternehmen verschiedener Rechtsformen[1] erstmals für das nach dem 31.12.1970 beginnende Geschäftsjahr, § 23.
Allein die vom Gesetzgeber aufgestellte Pflicht zur ordnungsmäßigen Rechnungslegung gewährt jedoch noch keine Garantie für ein pflichtgemäßes Verhalten der betroffenen Personen. Auch wenn in § 91 AktG festgelegt ist, daß der Vorstand dafür zu sorgen hat, daß die erforderlichen Handelsbücher geführt werden, so ist damit solange wenig gesagt, als hinter der angeordneten Pflicht keinerlei Zwangsgewalt steht.
Wegen der überaus großen Bedeutung einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung für das gesamte Wirtschaftsleben muß es zunächst überraschen, daß der Gesetzgeber nicht allgemein durch unmittelbaren Zwang - etwa durch generell anwendbare handelrechtliche Sanktionen - die Einhaltung der Rechnungslegungspflichten garantiert. Er arbeitet durchweg mit indirekten Garantien, die aber im Einzelfall keineswegs wirkungsloser sein müssen. Die GoB entfalten daher überall dort ihre wesentlich materiell-rechtliche Bedeutung, wo an ihre Beachtung oder Nichtbeachtung in den verschiedensten Rechtsgebieten für den Betroffenen positive bzw. negative Rechtsfolgen geknüpft sind, d.h. wo irgendwelche andere Normen gelten, die an die Befolgung oder Verletzung jener Grundsätze bestimmte, zum Teil ihrerseits durch Rechtszwang garantierte Vor- oder Nachteile eines pflichtgemäßen Handels knüpfen.

a) Handelsrecht

Das HGB selbst kennt auch keine indirekte Erzwingung einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung. Einschneidende Nachteile können sich jedoch aus der Nichtbeachtung der Grundsätze im Aktien-

---

1) vgl. S. 15 Anm. 5

recht ergeben. Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung können z.B. für die Erteilung des Bestätigungsvermerks des Wirtschaftsprüfers bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung bedeutsam sein.[1] § 167 AktG ordnet nämlich an, daß der Bestätigungsvermerk folgenden Wortlaut haben muß: "Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechen nach meiner pflichtgemäßen Prüfung Gesetz und Satzung".[2] Unter "Gesetz" fallen über die gesetzliche Bezugnahme der §§ 149 AktG, 38 HGB auch die GoB. Je nach Schwere des Verstoßes gegen die GoB muß daher gemäß § 167 Abs. 2 AktG unter Umständen der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt werden.

Weiterhin schafft § 148 AktG zugunsten der Gesellschaft einen strengen Haftungstatbestand gegen die Abschlußprüfer und deren Gehilfen, indem er diese im Falle schuldhafter Verletzung ihrer Prüfungsaufgaben zum Schadensersatz verpflichtet.[3] Da sich die Prüfungspflicht darauf erstreckt, ob die Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß beachtet sind,[4] spielen die GoB also auch eine Rolle bei Entscheidungen über Haftungsansprüche der Gesellschaft gegen Prüfer und Berater.[5]

Für die nichtordnungsmäßige Führung der Bücher haftet ebenso der Vorstand nach §§ 93, Abs. 2 i.V. m. 91 AktG der Gesellschaft gegenüber. Gleiches gilt im Falle der mangelnden Überwachung auch für den Aufsichtsrat.[6]

---

1) §§ 162 ff. AktG
2) vgl. auch §§ 162 Abs. 2 S. 1 und 166 Abs. 1 S. 2
3) § 168 Abs. 2 AktG beschränkt allerdings bei fahrlässigem Handeln die Ersatzpflicht auf 500.000,-- DM je Prüfung
4) § 162 Abs. 2 S. 1
5) wie auch sonst bei Haftungsansprüchen anderer gewerblicher Unternehmer aufgrund allgemeiner bürgerlichrechtlicher Pflichtverletzungen. § 38 ist jedoch kein Schutzgesetz im Sinne des § 823 Abs. 2 BGB (RGZ 73 S. 32, BGH BB 1964 S. 1273, Baumbach-Duden § 38 Anm. 6 C). Eine allgemeine deliktische oder vertragliche Haftung kann sich aber u.U. aus § 826 BGB bzw. aufgrund einer Auskunft ergeben, vgl. hierzu insbesondere die neue Literatur zum Schuldverhältnis aus sozialem Kontakt, z.B. Soergel-Siebert-Knopp § 242 Rdn. 152 ff.
6) § 116 AktG

b) Strafrecht

Die Verletzung der Pflicht zur ordnungsmäßigen Rechnungslegung kann, da sie im öffentlichen Interesse liegt,[1] auch strafrechtliche Sanktionen begründen.

Nur vorübergehend war nach § 21 Wirtschaftsstrafgesetz[2] die Verletzung jeder gesetzlichen Buchführungspflicht, also auch der zur Rechnungslegung nach den GoB stets strafbar. Das Wirtschaftsstrafgesetz vom 9.7.1954[3] enthält diese Vorschrift nicht mehr. Sie trat am 30.6.1954 außer Kraft, so daß auch auf dem Gebiet des Strafrechts keine allgemeine Strafvorschrift besteht.

Die Strafbarkeit ist vielmehr an zusätzliche besondere Umstände geknüpft. Entspricht eine Rechnungslegung insgesamt oder in Einzelpunkten nicht den GoB, so können sich z.B. nach der Konkursordnung für den Unternehmer strafrechtliche Folgen nur im Falle der Zahlungseinstellung oder der Konkurseröffnung ergeben. Diese Strafvorschriften richten sich gegen unordentliche, unterlassene oder verschleiernde Führung der Handelsbücher.[4]

Selbstverständlich kann jedoch durch die Vorlage nicht ordnungsmäßig geführter Bücher der Betrugstatbestand verwirklicht werden.[5]

In krassen Fällen unrichtiger Rechnungslegung können die Vorstandsmitglieder, Liquidatoren, Mitglieder des Aufsichtsrates einer Aktiengesellschaft,[6] die Geschäftsführer, Liquidatoren, die Mitglieder eines Aufsichtsrates oder ähnlichen Organs einer GmbH[7] sowie Personen in entsprechender Rechtsstellung bei einer Genossenschaft[8] bestraft werden.

Eine bisher vielfach unbekannt gebliebene verschärfte Strafsanktion für Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungs-

---

1) Schutz der Allgemeinheit vor unsolider Geschäftsgebarung
2) vom 26.7.1949, WiGBl. S. 193
3) BGBl. S. 175
4) vgl. §§ 239, 240 KO; § 244 KO aufgehoben durch Gesetz vom 24. 5.1968, BGBl. I S. 503
5) z.B. gegenüber einer Bank zum Zwecke der Kreditgewährung
6) § 400 AktG
7) § 82 Ziff. 3 GmbHG
8) § 147 GenG

legung hat die erfolgte Neuordnung des Steuerstrafrechts mit sich gebracht.[1)]

c) Steuerrecht

Wie schon mehrfach betont, macht sich das Steuerrecht die zunächst nur handelsrechtlichen Zwecken dienenden Vorschriften und Grundsätze betreffend die Rechnungslegung dadurch zu eigen, daß es die handelsrechtlichen GoB auch für die steuerliche Gewinnermittlung vorschreibt. In dieser einfachen Verknüpfung zweier völlig verschiedener Rechtsgebiete liegt die eingentliche Bedeutung des § 5 EStG.[2)] Das Steuerrecht verzichtet also für seinen Bereich auf die Formulierung eigener Buchführungsgrundsätze. Es beschränkt sich zum Zwecke einer zutreffenden steuerlichen Gewinnermittlung im wesentlichen auf eine zum Teil besondere Regelung der Bewertung der Wirtschaftsgüter.[3)]
Aufgrund steuerlichen Sonderrechts haben die GoB jedoch über den Kreis der Vollkaufleute i.S. des HGB hinaus Geltung.[4)]
Es ist nicht überraschend, daß die GoB gerade für das Steuerrecht eine ganz erhebliche Bedeutung haben. Der Streit über Ordnungsmäßigkeitsfragen wird sogar praktisch nur von den Steuergerichten ausgetragen, während der Zivil-, Konkurs- oder Strafrichter nur sehr selten damit befaßt wird.[5)]
Die ordnungsmäßige Rechnungslegung hat im Steuerrecht einmal eine gesetzliche Beweiskraft. Denn nach § 208 AO sind die in den kaufmännischen Büchern bekundeten Tatsachen bei der Besteuerung als richtig zugrundezulegen, es sei denn, daß im konkreten Fall ein Anlaß zu einem Zweifel darüber besteht, ob der Inhalt der Bücher voll den Tatsachen entspricht. Anlaß zu einem solchen Zweifel besteht erst dann, wenn ein Verstoß gegen Buchführungsvorschriften

---

1) vgl. Maaßen DB 1970 S. 853
2) vgl. auch 160 AO
3) vgl. Mittelbach aaO S. 267, Koch DStR 1969 S. 417
4) §§ 160 Abs. 2, 161 AO; § 4 Abs. 1 EStG, dazu BFH BStBl. 1966 S. 496, Abschn. 13 der ESt-Richtlinien
5) die Gefahr steuerrechtlicher Beeinflussung der handelsrechtlichen GoB ist dadurch offensichtlich

unmittelbar festgestellt wird.[1]

§ 208 AO gibt daher dem Steuerpflichtigen einen rechtlichen Anspruch darauf, daß eine den GoB entsprechende Rechnungslegung der Besteuerung zugrundegelegt wird.

Neben der gesetzlichen Beweiskraft kommt der ordnungsmäßigen Rechnungslegung rechtsgestaltende Bedeutung zu. Diese Bedeutung liegt darin begründet, daß die unternehmerische Gewinnermittlung für die Besteuerung bestimmend ist.[2] Bei der Gewinnermittlung sind vor allem die Bewertungen der Vermögensgegenstände, die der Steuerpflichtige in den Handelsbüchern, insbesondere in seiner Bilanz vornimmt, für die Besteuerung maßgend;[3] so daß die die Bewertung betreffenden GoB ganz entscheidend die jährliche Steuereinnahme des Staates mitbestimmen.

Die ordnungsmäßige Rechnungslegung hat noch eine dritte steuerliche Bedeutung, die einerseits historisch gesehen die älteste, andererseits auch im Rahmen der Verstärkung des steuerlichen Ermittlungswesens besonders in den Vordergrund gerückt ist. Es ist die Möglichkeit der Tatbestandsfeststellung. Denn nur durch ein sorgfältig durchgebildetes System von Aufzeichnungen wird der Behörde überhaupt erst die Feststellung des Steuertatbestandes ermöglicht.

Entsprechend der Bedeutung der GoB für das Gebiet des Steuerrechts sind Verstöße gegen diese Grundsätze für den Steuerpflichtigen unter Umständen schwerwiegend. Eine Folge nicht ordnungsmäßiger Rechnungslegung kann die Zurückweisung der Geschäftsbücher als Besteuerungsgrundlage sein. Denn nur ordnungsmäßig gemäß § 162 AO[4] geführte Geschäftsbücher und sonstige

---

1) dazu Schmitt-Schmitt aaO S. 629; zur steuerrechtlichen Bedeutung der kaufmännischen Buchführung vgl. Becker-Riewald-Koch aaO § 162 Anm. 3,4

2) vgl. vor allem §§ 4, 5 EStG, die gleichmäßig für die Einkommen-, Körperschafts- und Gewerbesteuer gelten

3) zu beachten sind jedoch eventuelle Sonderregelungen

4) vgl. auch den neuen Entwurf zur Abgabenordnung in den §§ 88, 89, dazu Maaßen aaO S. 848

Rechnungslegungen haben die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit für sich. Die Zurückweisung der Geschäftsbücher als Besteuerungsgrundlage ist aber für den Steuerpflichtigen eine sehr gefährliche Angelegenheit,[1] da sie eine Umsatz- und Gewinnschätzung seitens der Finanzbehörde zur Folge hat.[2] Wie hart diese Maßnahme von der Finanzverwaltung zu handhaben ist, verdeutlicht der BFH in seinem Urteil vom 9.3.1967[3]: Müssen wegen - allerdings grober - Verstöße gegen die Pflichten der Rechnungslegung Umsätze und Gewinn erheblich höher geschätzt werden, so soll das Finanzamt im allgemeinen verpflichtet sein, im Schätzungsrahmen an die oberste Grenze zu gehen. Die Besteuerungsgrundlagen müßten dann nach dem für den Steuerpflichtigen ungünstigsten, aber noch möglichen Sachverhalt festgestellt werden. Auch wenn der Bundesfinanzhof im Urteil vom 31.8.1967[4] milder formuliert, es sei bei einer Schätzung von dem Sachverhalt auszugehen, der nach der Überzeugung des Finanzamtes der Wirklichkeit am nächsten kommt, so ist dadurch das Risiko des Steuerpflichtigen nicht beseitigt. Die Verwerfung der Rechnungslegung kann nach wie vor existenzgefährdende Folgen nach sich ziehen.

Eine zweite scharfe steuerrechtliche Sanktion ist die Versagung gewisser Steuervorteile.[5] Denn die Steuervergünstigungen setzen meistens das Vorhandensein einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung voraus. Verstöße gegen die GoB können daher zur Verweigerung und zum Verlust der Steuervergünstigung führen.[6]

Die Übernahme der handelsrechtlichen Buchführungspflichten in das Steuerrecht und die Eröffnung steuerrechtlicher Sanktionen oder Nachteile bei Verstößen gegen diese Pflichten bewirkt ver-

---

1) dazu Wauer aaO S. 85
2) § 217 AO, vgl. Littmann EStG §§ 4,5 Rdn. 575 f.
3) BStBl. 1967 III S. 349 und S. 686
4) BB 1967 S. 1276
5) vgl. z.B. §§ 6 Abs. 2, 6b, 7a, 7c - 7e, 10 Abs. 1 Nr. 4, 10a, 10d, 32a, 32b, Abs. 4 Ziff. 3, 34b, 34d, 51 Abs. 1 Nr. 2 lit. b, h, k, l, m, n, o, u, v und w EStG; § 12 EStDVO (BGBl. 1955, S. 758) i.V.m. §§ 74, 76, 79, 82 EStDVO; außerhalb des EStG z.B. § 1 Entwicklungshilfe-StG, §§ 14, 15 BerlinhilfeG
6) dazu Peters-Herrmann § 5 Anm. 46b m.w.N. Becker-Riewald-Koch § 160 Anm. 1 (3), Schmitt-Schmitt aaO S. 629

ständlicherweise recht erfolgreich die Einhaltung zumindest wesentlicher und unbestrittener GoB schon in der Handelsbilanz.

Angesichts der Tatsache, daß also die betriebliche Kontrolle und Planung die ordnungsmäßige Rechnungslegung erforderlich macht und außerdem die jüngere Entwicklung des Steuerrechts die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zu einem Kernproblem der Unternehmungen werden ließen, ist es vor allem für den Unternehmer enttäuschend festzustellen, welch unsicheres Recht ihn auf weiten Strecken dieses Gebiets begleitet. Der Einblick in das umfangreiche Wirkungsfeld der GoB hat daher nicht nur die Notwendigkeit klärender Untersuchungen bzw. rechtspolitischer Anregungen noch mehr bestärkt, er hat auch zugleich konkrete Vorstellungen zur Wirkungsweise der GoB vermittelt und war somit neben dem historischen Überblick eine unerlässliche Voraussetzung für das Verständnis des Gesamtkomplexes der Problemstellung.

Nunmehr ist vor der eigentlichen Erörterung des Rechtscharakters der GoB die allgemeine Bedeutung der Rechtsnatur für die Rechtsanwendung festzustellen. Für die weitere Darstellung kommt es insbesondere darauf an, ob und inwieweit ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Rechtsnatur der GoB einerseits und der Entstehung und Ermittlung andererseits, vielleicht sogar eine wechselseitige Abhängigkeit besteht. Ist nämlich eine solche Interdependenz zu bejahen, muß vor allem unter diesem Gesichtspunkt der Rechtsqualität der GoB sorgfältig nachgegangen werden. Dabei wird sich dann auch zeigen, ob die GoB in ihrem Rechtscharakter insgesamt einheitlich zu beurteilen sind oder ob von Fall zu Fall neu zu entscheiden ist, welcher Rechtskategorie der einzelne Grundsatz zugeordnet werden muß, so daß möglicherweise auch die weiteren Fragen der Entstehung und Ermittlung unterschiedlich ausfallen können.

2. Abschnitt: Bestimmung von Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung der GoB

A. Die Rechtsnatur der GoB

I. Die materiell-rechtliche Relevanz der Rechtsnatur der GoB

Wenn die Untersuchung sich u.a. die Aufgabe stellt, die Rechtsnatur der GoB zu bestimmen, so verfolgt sie damit keineswegs einen lediglich theoretischen Zweck. Die Eingliederung der Grundsätze in unser Rechtssystem ist vielmehr in verschiedener Hinsicht - und nicht nur für die weitere Erörterung - von ganz erheblicher praktischer Bedeutung. Hier seien nur einige unterschiedliche, von der jeweiligen Rechtsnatur abhängige Rechtswirkungen angesprochen.[1)]

Haben z.B. die GoB Rechtsnormqualität, so sind sie revisibel, da sie dann Gesetz im Sinne der ZPO sind.[2)] Dagegen schafft Handelsbrauch keinen Rechtssatz. Er gibt dem Rechtsanwendenden nur ein Auslegungsmittel an die Hand.

Wenn es richtig ist, daß sich die GoB im engeren Sinne nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung im "gesetzesfreien Raum" selbständig entwickeln, folgt daraus z.B., daß unmittelbar durch gesetzlichen Befehl keine solchen Grundsätze geschaffen werden. Es ist dann allenfalls möglich, daß der Gesetzgeber einen bestehenden Grundsatz kodifiziert oder auch durch den Erlaß einer Sonderregelung verdrängt.

Ob die gesetzlichen Vorschriften die zuletzt genannte Wirkung haben können, hängt wiederum von dem Rechtscharakter der GoB ab. Nach dem Rechtswert der GoB bestimmt sich nämlich das Rangverhältnis[3)] zu den formellen Gesetzen, insbesondere also zu den kodifizierten GoB (GoB im weiteren Sinne). Sind sie Rechtsnormen (z.B. Gewohnheitsrecht), stehen sie gleichrangig neben dem Gesetzesrecht und haben grundsätzlich die Kraft, dieses abzuändern oder zu verdrängen. Qualifiziert man die GoB als abgeleitete Rechtsnormen im Sinne von hypothetischen Geboten,[4)] sol-

---

1) wie man an den Beispielen sieht, würden auch außerhalb unseres Themas stehende Fragen eine Untersuchung der Rechtsnatur der GoB rechtfertigen
2) § 12 EGZPO, §§ 549, 550 ZPO, 118 FGO
3) dazu Schlegelberger-Quassowski-Schmölder S. 162, Horrwitz § 260 b, Anm. 1, Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 18
4) Döllerer aaO S. 654

len sie unter dem Rang des formellen Gesetzes stehen, so daß die GoB zwingenden Vorschriften des Gesetzes weichen müßten. Es erübrigt sich zu betonen, wie diese Fragen zugleich entscheidend für die Ermittlung der jeweils verbindlichen GoB im Einzelfall sind.

Wären die GoB nach Inhalt und Umfang feststehende, den Gerichten vorgegebene Rechtsnormen, wäre - wie auch sonst bei Rechtsvorschriften - die richterliche Prüfung auf deren formgerechtes Zustandekommen und die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht beschränkt.[1]

Wegen der verfassungsrechtlichen Bindung der Rechtsprechung an das objektive Recht dürften die GoB von den Gerichten nicht auf ihre Zweckmäßigkeit und Sachgemäßheit überprüft werden. Für den Fall, daß die Wirtschaftswissenschaft nicht schon am Entstehungsprozeß solcher Normen beteiligt ist, müßten sogar wirtschaftswissenschaftliche Erkenntnisse vom Richter unberücksichtigt bleiben.

Weiterhin hat das Gericht Rechtsnormen selbst zu ermitteln, ebenso wie andere Rechtssätze. Es gibt keine Behauptungs- oder Beweislast der Parteien: Jura novit curia.[2]

Andererseits könnte das Gericht unter Umständen selbst rechtsschöpferisch GoB entwickeln (Richterrecht).[3] Diese Möglichkeit scheidet aber aus, falls die Grundsätze allein durch die praktische kaufmännische Übung als Verkehrssitte, vielleicht als Gewohnheitsrecht geschaffen würden. Die richterliche Tätigkeit müßte sich in diesem Fall auf die bloße Feststellung eines GoB beschränken, wenn auch nicht verkannt werden darf, daß der

---

1) vgl. Art. 20 Abs. 3, 100 GG

2) handelt es sich dagegen bei der Feststellung von GoB nicht um die Bestimmung von Rechtsnormen, sondern "lediglich" um die Ermittlung fachlicher Grundsätze, kann dieser Satz nicht gelten, da das Gericht dann möglicherweise nur über "Tatsachen" und nicht über Recht zu befinden hätte.

3) so Kruse, GoB, z.B. S. 150 f., 178 ff.

Grenzbereich zwischen Feststellung und Neuschöpfung "außergesetzlicher" Normen flüssig ist.[1]

Die Frage nach der Rechtsnatur der GoB ist aber vor allem deshalb praktisch besonders bedeutsam, weil es allein von ihrer Beantwortung abhängt, wie die GoB zu ermitteln sind, ob sie z.B. rein dekutiv, durch am Zweck der Rechnungslegung orientierte Überlegungen, oder induktiv, durch statistische Ermittlung der kaufmännischen Praxis oder sonstwie festzustellen sind.[2] Denn die Bestimmung des Rechtscharakters eines juristischen Phänomens ist ja nur in formeller Hinsicht abstraktbegriffliche Einordnung in ein Rechtssystem. Materiell setzt sie die Erfassung aller auf die Rechtsfigur einwirkenden Kräfte und Bildungsfaktoren voraus. Das verlangt aber eine umfassende Deutung der rechtlichen Erscheinung. Nur aus dem Ergebnis dieser materiellen Deutung lassen sich Rechtsfolgen ableiten, nicht etwa aus einer begrifflichen Fixierung. Mit der Ermittlung der Rechtsnatur steht daher die Feststellung der Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit GoB mit rechtlicher Wirkung entstehen, in engem Zusammenhang. Es könnte z.B. die tatsächliche längere Übung der Praxis (Handelsbrauch) ausreichen, es könnte die opinio necessitatis (Gewohnheitsrecht) zusätzlich erforderlich sein oder gar die Feststellung durch ein Gericht nötig sein bzw. ausreichen, um einen GoB zur Entstehung zu bringen. Das alles sind also Fragen, deren Beantwortung unmittelbar vom Rechtscharakter der GoB abhängt.[3]

Die Rechtsnatur der GoB kann daher schließlich auch zeigen, welchen Einfluß die verschiedenen rechtlichen und wirtschaftlichen Institutionen und Gruppen auf die Entstehung der Grundsätze haben. Mit der Rechtsprechung und dem Gesetz, der Betriebswirtschaftslehre, Fachliteratur, dem Institut der Wirtschaftsprüfer, dem Deutschen Industrie- und Handelstag und den Industrie-

---

1) vgl. dazu auch Kruse, GoB, S. 170
2) dazu z.B. Döllerer aaO S. 654 1.Sp. u. 656, Mutze, Wandlung S. 62
3) vgl. auch Kruse, GoB, S. 13

und Handelskammern sowie den Kaufleuten seien nur die wichtigsten möglicherweise relevanten Kräfte genannt.
Wenn also einige Autoren die Frage der Rechtsnatur mit pauschalen Bemerkungen abtun - wie etwa Grass,[1] der meint, auf die Rechtsnatur der GoB komme es schon deshalb nicht an, weil sich an ihrer Verbindlichkeit in keinem Falle etwas ändere oder weil der Rechtsprechung heute weitgehend die Möglichkeit zur Rechtsfindung und Rechtsfortbildung zuerkannt werde[2] - dann zeigt sich stets, daß sie mit ihrer Begründung den Kern der Sache für unsere Fragen nicht treffen. Denn sie sagen mit dem Hinweis auf § 38 HGB nur etwas über das "Ob" der Verbindlichkeit der GoB aus.[3] Nichts wird jedoch dafür angeführt, warum auch der Umfang der Verbindlichkeit oder die Art und Weise der Ermittlung und Entstehung der Grundsätze in keinem Zusammenhang mit der Rechtsnatur der GoB stehen soll. Letzteres bleibt nur eine Behauptung, die die mühsame Arbeit der Untersuchung der Rechtsnatur ersparen soll.[4]

II. Begriffsbestimmung des gesetzlichen Terminus "GoB"

1. Allgemeines

a) Das Problem der gegenseitigen Durchdringung von Recht und Wirtschaft und seine Lösung durch den Gesetzgeber

Schon zu Beginn der Darstellung wurde darauf hingewiesen, daß das Handels- und Wirtschaftsrecht die an sie gestellten Aufgaben nur im engsten Anschluß an das Leben und in sorgfältiger Wertung der gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und unternehmerischen Bedürfnisse lösen können. Die Frage nach der Rechtsnatur der GoB wirft zwangsläufig nochmals das dort angesprochene

---

1) S. 607
2) S. 608
3) In diesem Sinne weist auch Leffson aaO S. 2 zu recht darauf hin, daß wegen des unmittelbaren Normbefehls nicht untersucht zu werden brauche, ob die GoB rechtlich mehr als eine Verkehrssitte bedeuten.
4) ähnlich wie Grass übergeht auch Brüggemann § 38 Anm. 2 diese Frage

Grundproblem des Verhältnisses von Recht und Wirtschaft auf und zwar hier insofern, als es um die gegenseitige Verbindung und Durchdringung beider Materien im Bereich der Rechtssetzung geht. Der Gesetzgeber hat grundsätzlich, um dieser Aufgabe gerecht werden zu können, zwei Möglichkeiten. Einmal kann er lediglich die Grundanforderungen und Zielvorstellungen normativ fixieren, im übrigen aber, d.h. hinsichtlich der Frage, wie nun diese Grundanforderungen im einzelnen verwirklicht werden sollen, auf anerkannte rechtliche, u.U. außerrechtliche Grundsätze und Fakten verweisen. Zum anderen kann er sich dafür entscheiden, Detailregelungen zu treffen, in denen jede mögliche Fallgestaltung im einzelnen aufgeführt und dann die dafür entsprechende Rechtsfolge festgelegt ist.[4)]

Der Gesetzgeber hat sich auf dem Gebiet der Rechnungslegung für die erstere Möglichkeit entschieden,[1)] was auf verschiedenen Gründen beruht: Die Verfasser des HGB haben sich bewußt und mit Absicht in den gesetzlichen Bestimmungen auf das Notwendigste beschränkt, weil sie davon überzeugt waren, daß es durchaus zweckmäßig und richtig sei, die GoB nicht in feste gesetzliche Vorschriften zu pressen.[2)] Solche unbestimmten Formulierungen sind nämlich auch sonst in der Rechtsordnung dann gebräuchlich, wenn jeweils nach den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls bei mannigfacher und nicht eindeutig bestimmbarer Veränderung der Beziehungen der Staatsbürger untereinander oder bei stetem Wandel in den gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen entschieden werden muß und sich die Vielgestaltigkeit der Rechtsvorgänge nicht oder nur sehr schwer in fest umrissene Begriffe einordnen läßt.[3)]

Gerade der Gesetzgeber von 1897 war sich im klaren darüber, daß

---

1) wenn auch festzustellen ist, daß das deutsche Recht in der Kodifikation erheblich weitergegangen ist als das ausländische Recht, vgl. insbesondere die §§ 148 ff. AktG

2) vgl. Spitaler StW 1959 S. 634, Spörlein aaO S. 6, Ringschachian S. 257, Locher aaO S. 1222, Marx aaO S. 59

3) BVerfGE 4 S. 352, 385; 5 S. 85, 112; 8 S. 274, 326

4) vgl. Eberstein aaO S.1292

die GoB nicht ein für allemal feststehen, sondern sich mit den Zeiterfordernissen wandeln und weiterentwickeln. Durch die Generalklausel des § 38 HGB macht er deutlich, daß die GoB nichts Abgeschlossenes, sondern frei in ihrer Entwicklung und Ausgestaltung sind. Sie sollen durch die Möglichkeit ständiger Fortbildung den Bedürfnissen und der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens gerecht werden.[1)]
Neben und über verschiedenen Zweckgedanken des Gesetzgebers[2)] steht somit die Zielsetzung jeglichen Rechts: Eine Ordnung des Lebens zu sein, die, soll sie ihr Ziel erreichen, bemüht sein muß, der Wirklichkeit ebensosehr zu folgen, wie die Gegensätze und steten Spannungen zwischen Rechtswirklichkeit und Rechtsordnung zu beseitigen. Der Wille zur Überwindung solcher Spannungen und Gegensätze findet besonders auf dem Gebiet der Rechnungslegung seinen Ausdruck in dem Bemühen des Gesetzgebers, schnell überholte Einzelregelungen, wie eine Vielzahl leicht erstarrender Begriffsbestimmungen zu meiden und die Gesetze durch eine Beschränkung auf die großen Grundlinien des neu zu ordnenden Rechtsgebietes beweglicher, funktionsfähiger und dynamischer[3)] zu gestalten. Nur so konnte es überhaupt geschehen, daß das Handelsgesetzbuch, dessen Verfasser die wirtschaftlichen und soziologischen Verhältnisse des ausgehenden 19. Jahrhunderts vor Augen hatten, in der so stark veränderten sozialen und wirtschaftlichen Umwelt der zweiten Hälfte unseres Jahrhunderts zu bestehen vermag.

b) Schwierigkeiten der Gesetzesanwendung und Notwendigkeit der Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffes

Anstelle der Schwierigkeiten, denen der Gesetzgeber durch das Vermeiden starrer Regelungen entgeht, treten allerdings unver-

---

1) Gadow -Mellerowicz § 149 Anm. 4, Klein BB 1967 S. 89, Lück aaO S. 49
2) z.B. auch Entlastung des Gesetzes von einer Unmenge Rechnungslegungsvorschriften
3) Engisch, Einheit der Rechtsordnung S. 41

meidlich andere Probleme und Streitfragen dann auf, wenn im Einzelfall festgestellt werden soll, ob eine Rechnungslegung oder ein Bilanzansatz den genannten Grundsätzen entspricht.

Will man diese Fragen eindeutig beantworten, muß man im Ergebnis feststehende Regeln entwickeln können, für das Auffinden dieser Regeln aber einen festen, bestimmten Ausgangspunkt haben. Diesen zu bestimmen, ist nicht einfach, weil sich auf den ersten Blick zu viele anbieten. So hat sich das Schrifttum mit Erfolg bemüht, diese Grundsätze nach betriebswirtschaftlichen,[1] kaufmännischen, handelrechtlichen, steuerlichen und sonstigen Gesichtspunkten darzustellen und hat insofern eine außerordentlich nützliche und konstruktive Arbeit geleistet. Denn man muß sich darüber im klaren sein, daß ein vollständiger Katalog wegen der Vielgestaltigkeit der Erscheinungsformen und Probleme in einer einzigen Abhandlung nicht erwartet werden kann.
Die kaum noch überschaubare Anzahl von Einzeluntersuchungen[2] hat andererseits aber - wie erwähnt - zugleich die Schwierigkeiten und Streitfragen vermehrt. Das liegt oft daran, daß man einen oder einzelne der genannten Teilbereiche - je nachdem, welchem Bereich man sich verbunden fühlt - in den Vordergrund stellt und von daher die gesamte Problematik erfassen will. Es ist deshalb keineswegs erstaunlich, daß besonders im Schrifttum über den allgemeinen Inhalt des Begriffs "GoB" grundverschiedene Auffassungen vertreten werden. Die sich daraus ergebende Unsicherheit führt immer wieder zu zahlreichen Streitfragen, Unklarheiten und Widersprüchen, die sich auf das gesamte Gebiet des Rechts der Rechnungslegung erstrecken. Sie werden noch wesentlich erhöht durch die mangelnde Schärfe und Mehrdeutigkeit vieler anderer in diesem Rechtsbereich verwandter Begriffe sowie durch weitere knappe und verschiedener

---

1) vgl. die grundlegende und systematische Untersuchung von Leffson
2) vgl. z.B. die Auswahl bei Littmann EStG §§ 4,5 unter Rdn. 91

Auslegung zugängliche Bestimmungen des HGB und AktG.
Es unterliegt nun aber keinem Zweifel, daß man für die Entscheidung im Einzelfall Entstehungs- und Ermittlungsweise der GoB und zu diesem Zweck deren Rechtscharakter kennen muß. Von grundlegender Bedeutung für die Beantwortung der Fragen nach der Rechtsnatur ist die Erkenntnis, daß der unbestimmte Rechtsbegriff[1] "GoB" gesetzliches Tatbestandsmerkmal ist. Daher liegt es für eine juristische Untersuchung der GoB nahe, bei der Auslegung dieser "Generalnorm" anzusetzen. Ein solches Vorgehen ist für die Bestimmung der Rechtsnatur der GoB nicht nur naheliegend, sondern sogar notwendig. Denn die Frage nach dem Rechtscharakter der GoB ist die Frage ihrer rechtsdogmatischen Einordnung. Diese Einordnung ist aber nur möglich, wenn man sich zuvor klar gemacht hat, was in das Rechtssystem einzuordnen ist. Den für die Einordnung erforderlichen Stoff kann bei zweifelhaften Gesetzesbegriffen aber zunächst nur die Auslegung liefern.[2] Insofern ist die Bestimmung der Rechtsnatur nichts anderes als die Subsumtion von "Rechtstatsachen" (Auslegungsergebnis) unter einen dogmatisch vorgegebenen "Tatbestand", der - wie ein vollkommener gesetzlicher Tatbestand - sich aus "Tatbestandsvoraussetzungen"[3] und "Rechtsfolgeanordnungen" zusammensetzt.
Der erste Schritt der Erörterung muß daher darin bestehen - sozusagen als Inzidenz-Prüfung - den Gesetzesbegriff "GoB" im Hinblick auf die weiteren Fragen durch Auslegung zu konkretisieren, um auf diesem Wege eine feste rechtliche Grundlage zu erhalten und Hilfsmaterial für die Bestimmung der Rechtsnatur der GoB zu sammeln.

---

1) diese dem Verwaltungsrecht entlehnte Qualifizierung wird zu recht mehr und mehr in den Vordergrund gestellt, vgl. statt vieler Leffson aaO S. 2 und Kruse, GoB, S. 104 ff.
2) vgl. auch das Vorgehen von Kruse, GoB, S. 196 ff., bei Bestimmung des gesetzgeberischen Rahmens zur Rechtsfortbildung
3) z.B. die dauernde Übung und opinio necessitatis für das Gewohnheitsrecht

2. Systematische Inhaltsbestimmung des Begriffs "GoB"

a) Ausdrückliche gesetzliche Definition oder Erläuterung

Wenn der Gesetzgeber in §§ 38 HGB und 149 AktG fordert, daß die Darstellung der Vermögenslage bzw. der Jahresabschluß den GoB entsprechen muß, so setzt er den Inhalt der GoB als bekannt voraus. Weder Handelsgesetzbuch noch Aktiengesetz oder Steuerrecht enthalten eine Definition des Begriffs. Auch sind die Grundsätze sonst nirgends aufgeführt oder in anderer Weise näher erläutert. Die für das Gebiet der Rechnungslegung wichtigsten Gesetze, nämlich HGB, AktG sowie EStG und AO enthalten allenfalls einen Teilbereich der GoB in Gesetzesform.

b) Möglichkeit einer unmittelbaren Übernahme der wirtschaftswissenschaftlichen Ausdeutung

Wegen des Fehlens einer Legaldefinition oder sonstigen Erläuterung muß der Sinn der gesetzlichen Regelung auf andere Weise ermittelt werden.

Die Begriffs- und Inhaltsbestimmung der GoB wäre recht einfach, wenn diesem Terminus aufgrund außerjuristischer oder vorjuristischer Begriffsbildung ein leicht erkennbarer Sinn zukäme, dieser Sinn mit Hilfe ganz bestimmter, vielleicht sich stets wiederholender Methoden ermittelt werden könnte und außerdem der Jurist den so ermittelten Begriffssinn unbesehen für die Gesetzesauslegung übernehmen könnte.

Ein solches Vorgehen ist deshalb nicht so leicht von der Hand zu weisen, weil es sich bei dem Begriff "ordnungsmäßige Buchführung" um einen wirtschaftswissenschaftlichen, also außerjuristischen Begriff handelt. Der Jurist könnte damit bezüglich der Begriffsbestimmung allein an die wirtschaftswissenschaftliche Definition, bezüglich der Grundsätze an deren Lehre gebunden sein, so daß sich eine Auslegung nach juristischer Methode erübrigt. Das würde jedoch voraussetzen, daß der Jurist bei der Interpretation von Tatbestandsmerkmalen,

die einer fremden Wissenschaft entlehnt und u.U. allein von ihr entwickelt wurden, uneingeschränkt und unverändert deren Begriffsbestimmung zu übernehmen hat und daher bei der Gesetzesanwendung daran gebunden ist. Für die vorliegende Untersuchung würde schon die Feststellung ausreichen, daß jedenfalls das Handels- und Wirtschaftsrecht eine solche Übernahme gebieten oder für zulässig erachten.

Da das Recht die menschlichen Lebensverhältnisse gestalten und ordnen will, aber auch die verschiedensten Wissenschaftsgebiete sich mit den menschlichen Lebensverhältnissen befassen und oft sogar faktisch die Verhaltensweisen des Menschen bestimmen, ist es keine Seltenheit, daß das Gesetz Definitionen einer fremden Fachrichtung gebraucht und auf die Erkenntnisse einer fremden Wissenschaft verweist.[1] Im Gegenteil bilden mit dem Zuwachs spezieller Regelung von Einzelbereichen - besonders auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts[2] und Wirtschaftsrechts[3] - typisch juristische Begriffe wie "Hypothek" und "Rechtsnorm" mehr und mehr die Ausnahme.

Wie jedoch die Untersuchung einzelner auch in verschiedensten fremden Wissenschaften verwendeter Begriffe zeigt, ist die Bindung des Juristen an die Definition und Erkenntnisse der fremden Wissenschaft von wechselnder Intensität.[4] Es besteht eine Variationsbreite von völliger Loslösung bis hin zur starren Bindung an den Begriff der Ursprungswissenschaft. Der Rechtsanwendende kann daher gezwungen sein, die außerjuristischen Erkenntnisse ins-

---

1) z.B. Medizin, Pädagogik, Technik; die Verwendung fremder Begriffe findet sich in allen Gesetzen und ist keineswegs ein besonderes Problem des Wirtschaftsrechts, vgl. Rinck aaO S. 363; zur Auslegungsproblematik bei derartigen Verweisungen vgl. die Ausführungen desselben aaO S. 361 ff.

2) z.B. die Landesbauordnungen oder die Straßenverkehrszulassungsordnung in der Fassung vom 6.12.1960 (BGBl. I S.898)

3) z.B. Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen in der Fassung vom 3.1.1966 (BGBl. I S. 37)

4) vgl. den Begriff der Kausalität in der Naturwissenschaft und im Strafrecht (Äquivalenztheorie); dagegen im Zivilrecht (Adäquanztheorie) und Polizeirecht (dazu Wolff Bd. 3, S. 60 m.w.N.)

gesamt unkritisch zu übernehmen.[1] Möglich ist aber auch, daß er nur die Gedankengänge und Wertungen der fremden Wissenschaft als Erkenntnismittel heranziehen muß und daher nur mehr oder weniger an den Begriffskern[2] der fremden Wissenschaft gebunden ist, indem er das außerjuristische Leitbild des Gesetzes seiner Interpretation zugrundelegt, im übrigen aber nach rechtswissenschaftlicher Auslegungsmethode verfährt. Dann übernimmt der Begriff eines anderen Wissenschaftsgebietes für das Recht je nach seiner Bindungsintensität an den fremden Begriffskern juristische Ausdeutungszüge. Schließlich kann eine sinngemäße Gesetzesanwendung verlangen, einen Begriff ohne Rücksicht auf die außer- oder vorjuristische Herkunft zu interpretieren. Dann besteht kein Bezug mehr zum ursprünglichen Begriff der Fachdisziplin. Der Begriff erfährt vielmehr eine ausschließlich juristische Deutung.[3]

Schon die verschiedene Zwecksetzung wirtschaftswissenschaftlicher und juristischer Begriffe bestätigt, daß gerade für wirtschaftswissenschaftliche Definitionen auch die zuletzt genannte Fallgestaltung zutreffen kann.

Denn der Wirtschaftswissenschaftler "will ökonomische Zusammenhänge darstellen und gelangt so zu typisierender Begriffsabstimmung. Für ihn ist der Grenz- und Ausnahmefall uninteressant."[4] Der Wirtschaftswissenschaft sei daher mit Recht oft nur an dem "Modell" gelegen.

Ebenso wie der Begriffsinn selbst, können daher auch die aus dem

---

1) z.B. technische Begriffe und Daten, vgl. §§ 36 ff. StVZO, baubehördliche Vorschriften über Statik usw. oder Maß- und Gewichtsgesetz (BGBl. III 7141-2)

2) im Anschluß an Heck (AcP 112 S. 173) spricht Jesch auch bei der Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen von einem festen Begriffskern und einem ziemlich weiten, diffusen Begriffshof, AöR 57, 163-249

3) vgl. "Vollendung der Geburt", medizinisch, wenn Mutter und Kind keiner Hilfe mehr bedürfen, demgegenüber zivilrechtlich, Palandt § 1 Anm. 1b, strafrechtlich: Schönke -Schröder § 211 Vorbem. 9; zu diesen und weiteren Beispielen vgl. Rinck aaO S. 363 ff.

4) So Rinck aaO S. 368 mit Hinweis auf Grandenberger, zu wirtschaftswissenschaftlichen Begriffsbestimmungen vgl. auch Schneider u. Raiser, Verhältnis S. 214, 220

wirtschaftswissenschaftlichen Begriff abgeleiteten Inhalte einzelner Sätze nicht unbesehen für die Gesetzesauslegung und -anwendung übernommen werden. Zwar stimmen im Hinblick auf die GoB - wie Kruse[1] nachweist - juristische und betriebswirtschaftliche Methodik überein. Es sei nämlich festzustellen, daß die Methode, GoB deduktiv aus den Zwecken der Buchführung und des Jahresabschlusses abzuleiten[2] sich mit dem juristischen Argument aus der Natur der Sache decke. Die Bestimmung aus der Natur der Sache sei eine der teleologischen Auslegungsmethode entsprechende Denkform.[3]

Sowohl Betriebswirtschaftslehre als auch Rechtswissenschaft versuchen also mit Hilfe teleologischer Denkvorgänge GoB zu gewinnen. Der Ableitungsvorgang zur Bestimmung der GoB aus den Zwekken der Rechnungslegung folgt hier wie dort den Grundsätzen der Logik. Der Denkablauf kann daher für den Juristen nicht anders sein als es Baetge am Beispiel des Jahresabschlusses in einer kurzen wissenschaftstheoretischen Fundierung des Systems der GoB darstellt.[4] Hier wird ein Konzept entwickelt, daß die einzelnen Denkschritte wiedergibt, die erforderlich sind, um ausgehend von den Zwecken der Rechnungslegung über obere Grundsätze zu widerspruchsfreien weiteren Grundsätzen zu gelangen. Dieses Konzept geht von einem Modell aus, dem stets eine Theorie zugrundeliegt. Dabei wird als Theorie ein geschlossenes widerspruchsfreies Denkgebäude bezeichnet.

So kann man z. B. den Jahresabschluß als ein Modell der Unternehmung ansehen. Dann basiert er auf einer Jahresabschluß-Theorie. Die Theorie wiederum besteht aus mehreren Sätzen: Hypothesen, Definitionen, Rahmenbedingungen, Zwischenschritte der Deduktion und Implikationen.

---

1) GoB, S. 102, vgl. auch die Ausführungen S. 88 ff.
2) vgl. Leffson aaO S. 48 ff. und den Exkurs S. 74 ff zur Konzeption der Handelsbilanz
3) Kruse, GoB, S. 184
4) die folgenden Ausführungen zum Jahresabschlußmodell stützen sich auf ein Konzept von Baetge zur Übung "Bank-BWL" im WS 1969/70 an der Universität Münster; vgl. auch Baetge, Diss. S. 23

Die Hypothesen bringen in ihrem ersten, konditionalen Teil die mit den Zwecken des Rechnungswesens kompatiblen Annahmen zum Ausdruck. Diese Annahmen können genereller[1] und spezieller[2] Art sein.

In dem anderen Teil der Hypothesen werden die Folgerungen aus den Annahmen gezogen. Im zweiten Schritt des Theoriengebildes werden die bei den Hypothesen genannten Begriffe abgegrenzt und definiert (obere Grundsätze).[3] Weiterhin gehören Rahmenbedingungen zu einem theoretischen Denkgebäude. Bei einer Jahresabschlußtheorie wären es z.B. Richtigkeit, Klarheit und Vollständigkeit. In den Zwischenschritten der Deduktion wird herausgearbeitet, auf welche Umstände es im einzelnen bei den Prinzipien ankommt.[4] Durch die Implikationen werden schließlich die unteren Grundsätze als Ergebnis abgeleitet. Beispielsweise erhält man beim Realisationsprinzip konkrete Aussagen über den Realisationszeitpunkt oder beim Vorsichtsprinzip die zu fordernde Sicherheit.

Die Objektivität einer solchen Theorie ist für die Wissenschaft dann gegeben, wenn ihre formallogische Richtigkeit festgestellt werden kann, wenn also alle Sätze der Theorie widerspruchsfrei sind.[5]

Weil nun dieser geschilderte Gedankenablauf wissenschaftstheoretisch der einzig mögliche und richtige ist, liegt hier sowohl eine von der Wirtschaftswissenschaft als auch von der Rechtswissenschaft anzuwendende Arbeitsmethode, die die weitere theoretische Ableitung von Einzelgrundsätzen gestattet. Es bedarf

---

1) z.B. Going Concern, stabiler Geldwert, kostendeckende Preise
2) z.B. Annahme über den Nutzungsverlauf einer Anlage zum Zwecke der Schätzung des Abschreibungsverfahrens
3) z.B. Realisationsprinzip, Anschaffungspreis- und Herstellungskostenprinzip, Prinzipien der Abgrenzung der Zeit und Sache nach
4) z.B. die Festlegung des Realisationszeitpunktes beim Realisationsprinzip
5) vgl. die wissenschaftstheoretische Fundierung der Darstellung in besonders klarer und ausgeprägter Form bei Leffson S. 48 ff. und S. 74 ff., dazu auch Hüttemann aaO S. 2 ff.

daher kaum einer Erwähnung, daß der Wirtschaftswissenschaftler als Sachverständiger ganz wesentlich zu der Erarbeitung und Gewinnung von GoB beitragen kann - wie sich in der Vergangenheit gezeigt hat - auch tatsächlich zur Klärung mancher GoB beigetragen hat.[1]

Entscheidend ist aber für uns, daß die Einzelgrundsätze zunächst "nur" als wirtschaftswissenschaftliche Erkenntnisse Bedeutung haben.[2] Das Kernproblem ist nämlich die gesetzeskonforme Berücksichtigung der Zielsetzungen der Rechnungslegung und der relevanten Annahmen[3] als Basis des Denkgebäudes. Hier ist an das zu erinnern, was Kruse[4] über das Verhältnis von Rechtswissenschaft und Betriebswirtschaftslehre ausführt. Danach bestehen nicht nur gegenseitige Verständnisschwierigkeiten, weil der Jurist an Normen gebunden sei, die Betriebswirtschaftslehre aber weitgehend vorurteilslos und bestandskritisch die ökonomischen Probleme zu lösen versuche. Die Haltung der Betriebswirtschaftslehre führt vielmehr auch dazu, daß nur die wenigsten das Recht als ein in der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigendes Datum sehen. Wenn es stimmt, daß in der Betriebswirtschaftslehre die Ansätze zu eigener Normativität fast immer von selbst bestimmten Prämissen und nur selten von vorgegebenen Normen ausgehen,[5] dann gibt es zur Ermittlung von Zweck und Inhalt der zu untersuchenden "Rechtsnormen" keinen anderen Weg als zunächst auf juristische Methoden zurückzugreifen.

Der Jurist muß die Möglichkeit haben, theoretisch gewonnene wirtschaftswissenschaftliche Definitionen und Erkenntnisse daraufhin zu untersuchen, ob sie die rechtlichen Zwecke übernehmen

---

1) vgl. z.B. die Bandreihe der Schmalenbachgesellschaft
2) das hebt auch Leffson aaO S. 46 ausdrücklich hervor
3) Baetge, Diss. S. 23
4) GoB, S. 76 ff.
5) vgl. Kruse, GoB, S. 78, insbesondere Anm. 71 mit dem Hinweis auf Bilanztheorien

men und dem Sinngehalt der Rechtsnormen entsprechen.[1] Das bedeutet aber, daß die juristische Auslegung der einzelnen Norm von Fall zu Fall darüber entscheidet, wieweit vorjuristische Vorstellungen und Begriffe verbindlich sind. Im Ausgangspunkt ist daher die juristische Auslegung nicht an den außerjuristischen Begriff, an die von einer anderen Wissenschaft entwickelten Erkenntnisse und Methoden gebunden.

Juristische Inhaltsbestimmung einer Norm bedeutet vielmehr eine Erkenntnissuche vom eigenen Standpunkt und mit eigenen Mitteln und Methoden.[2] Nur mit Hilfe der Interpretationsmittel der Rechtswissenschaft ist nämlich zuverlässig zu erforschen, welche Auslegung und welches Ergebnis dem Sinn und Zweck der Norm am besten entspricht.[3] Allein darauf kann es aber dem Juristen ankommen.

Das bedeutet jedoch nicht - aus dem oben Gesagten ergibt sich das von selbst -, daß die nach ausschließlich juristischen Methoden vorzunehmende Zweckbestimmung und Auslegung einer Norm notwendigerweise zu einem selbständigen juristischen Verständnis bezüglich eines anderswissenschaftlichen Begriffs und des daraus abzuleitenden Inhalts von einzelnen Grundsätzen gelangen muß.

Sie kann vielmehr sogar im Einzelfall zu dem Schluß führen, daß es keine andere Verständnismöglichkeit als die fachwissenschaftliche gibt, daß z.B. außer der natur- oder wirtschaftswissenschaftlichen Vorstellung keine andere mit dem gesetzlichen Ter-

---

1) vgl. das Vorgehen bei Borchard-Fikentscher aaO S. 2 und 10

2) Dahm aaO S. 59, Baumbach aaO S. 64, Larenz Methodenlehre S. 241 ff., für das Gebiet der Wettbewerbsbeschränkungen Lukes, Überbetriebliche Normen S. 156, Langen § 5 Rdn. 4, zum Wirtschaftsrecht Rinck aaO S. 368

3) vgl. die insoweit unbestrittene Methodenlehre, z.B. Radbruch, Grundzüge, S. 219, Heck aaO S. 60, Stammler aaO S. 288, Engisch, Einführung S. 108, vgl. auch das Vorgehen Kruses GoB, S. 196 ff. bei Bestimmung des Umfangs "der dem Richter erteilten Ermächtigung zur eigenen Regelbildung"

minus und dem daraus abzuleitenden Inhalt verbunden werden kann.[1]

Es steht jedenfalls fest, daß der wirtschaftswissenschaftliche Begriffssinn und die Inhalte der einzelnen GoB nicht unbesehen für die Gesetzesauslegung und -anwendung übernommen werden können. Die Sinn- und Inhaltsbestimmung hat vielmehr nach den von Wissenschaft und Rechtsprechung entwickelten juristischen Methoden zu erfolgen.

c) Inhaltsbestimmung nach juristischen Auslegungsmethoden

(a) Grammatikalische Interpretation

Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung ist der Wortsinn des auszulegenden Begriffs.[2] Denn da man für den Regelfall davon ausgehen kann, daß der Gesetzgeber bei der Auswahl seiner Worte so sorgfältig umgeht, daß sie auch dem Rechtsuchenden das Gemeinte angeben,[3] kann der Wortlaut den direkten Anwendungsbereich einer Norm erkennbar machen, so daß sich auch aus den grammatikalischen Argumenten wesentliche Anhaltspunkte für die Sinnermittlung ergeben könnten.

Das Wort "Buchführung" ist kaum mehrerer Sinndeutungen fähig. In Praxis und Lehre war seit jeher klar, daß damit die schriftliche[4] Festlegung der gesamten Geschäftsvorfälle einer Unternehmung nach Art und Wert zum Ausdruck gebracht ist. Wenn der Begriff heute allgemein insofern eine Ausdehnung gefunden hat, als darunter nicht nur die Dokumentation, sondern auch die kaufmännische Rechnungslegung verstanden wird,[5] so liegt das im we-

---

1) vgl. Rincke aaO S. 370, der daran anschließt: Mit dem Gebrauch der Worte "ordnungsmäßige Buchführung" habe der Gesetzgeber den Juristen an den wirtschaftswissenschaftlichen Begriff starr gebunden

2) German, Probleme, S. 58 f., Dahm aaO S. 53 Anm. 2, BGHSt NJW 1953 S. 72

3) Reinicke aaO S. 1033 (1034), RGSt 70, S. 81

4) zum Problem der Schriftlichkeit bei Verwendung von EDV-Anlagen vgl. Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 144 ff., §§ 43 HGB, 162 Abs. 2 S. 2 AO

5) so aber schon Simon aaO S. 314 und RG in JW 1938 S. 747

sentlichen daran, daß im Gegensatz zur Aktienrechtsnovelle von 1931 in den späteren Aktiengesetzen von 1937 und 1965 der Begriff "Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung" nicht mehr enthalten ist. Die neuen Aktiengesetze verweisen vielmehr auch für den Jahresabschluß auf die GoB. Sie verstehen also darunter auch - als Teilkomplex der GoB - die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.

Nach den Generalnormen der §§ 38 HGB und 149 AktG muß die Buchführung "ordnungsmäßig" sein. Dieses Wort wird zwar in der Rechtssprache bereits im ADHGB an verschiedenen Stellen gebraucht,[1] es hat sich in der Amtssprache aber erst aufgrund der Verdeutschungsbemühungen des Allgemeinen Deutschen Sprachvereins um 1890 durchgesetzt, indem insbesondere "legal" mit gesetz-, recht und ordnungsmäßig übersetzt wurde.[2]

Ordnungsmäßig in unserem Zusammenhang auf gesetz- oder rechtmäßig zurückzuführen, gibt aber keinen Sinn, da eben das Gesetz so gut wie keine Auskunft über das allgemeine Recht der Rechnungslegung gibt. Es will ja durch den Begriff "GoB" gerade die bestehenden Lücken im Normensystem schließen. Es ist daher nur möglich, vom allgemeinen Verständnis des Begriffs "ordnungsmäßig" auszugehen. Dann besagt ordnungsmäßig soviel wie ordnungsgemäß oder der (einer) Ordnung gemäß. Damit ist einerseits sicherlich gemeint, daß die Rechnungslegung ordentlich sein soll[3]; denn was einer Ordnung entspricht, ist auch ordentlich.

Damit ist aber der Wortsinn keineswegs erschöpfend beschrieben. Außer auf Sauberkeit und Korrektheit deutet der Begriff auf eine Planmäßigkeit, Systematik, Methodik und Gesetzmäßigkeit hin, da hinter jeder Ordnung Plan, System und Methode stehen. Die Ordnung gibt in diesem Sinne Regeln an, nach denen - auf-

---

1) Art. 38, 77 und 488 ADHGB
2) Korn aaO S. 49 und 93; Zum Begriff "ordnungsmäßig" vgl. auch Leffson aaO S. 3 f.
3) vgl. Le Coutre, der den Begriff auf diesen Sinn beschränken will; Erfordernisse, S. 66

grund des Suffix "mäßig" (= gemäß) und des Befehlscharakters des Gesetzes - in der Praxis zu verfahren ist.
Das Wort "Grundsatz" deutet in seinem materiellen Gehalt auf eine feste Grundlage, auf ein Relikt aus einer Menge von Gedankengut, als bewährtes Ergebnis vieler in Theorie und Praxis angestellter Gedankengänge und Experimente. Daher vermittelt der Begriff "Grundsatz" die Vorstellung, daß sein Inhalt etwas Abgeklärtes, durch ausreichende Erfahrung Erprobtes, eine Grundanschauung darstellt und bei objektiver Beurteilung positiv zu werten ist.
So wie die Grundsätze das Substrat von im Einzelfall verschiedenen Voraussetzungen und Faktoren sind, können sie selbst wiederum Erkenntnisgrund für viele Einzelfragen sein.[1] Grundsätze sind wegen ihres allgemeinen Charakters mit objektiver Erkenntnisgewissheit aus den ihnen zugrundeliegenden (Ordnungs-) Prinzipien ableitbar und können theoretisch - da sie das Ergebnis logischen menschlichen Denkens und Wollens sind[2] - von niemandem ernsthaft angezweifelt werden. Sie sind für die Ableitung individualisierender "Normen" Maßstab, Richtlinie[3] und Regel.[4] Insoweit beinhalten sie zugleich ein logisches Postulat oder Gebot.[5]

---

1) vgl. Müller aaO S. 212, der darauf hinweist, daß es der Natur von Grundsätzen entspricht, "wenn aus ihnen weitere Schlüsse oder Folgerungen gezogen werden, so daß sich allmählich ein weiter Rahmen für ein Sachgebiet entwickeln kann, der je nach den Notwendigkeiten einen ausreichenden Spielraum für eine mannigfaltige Kasuistik zuläßt".
2) bei der Ableitung einer Norm aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen sind ebenfalls kognitive und volitive Elemente festzustellen, vgl. dazu Kruse, GoB, S. 124 ff.
3) Nowack aaO S. 97, der den Grundsätzen sogar die Aufgabe zuweist, den Sondervorschriften als Richtschnur und Grenze zu dienen.
4) vgl. auch Klinger aaO S. 104, der die Frage stellt, ob nicht statt der volltönenden Bezeichnung "Grundsätze" der schlichtere, für den Bestimmungszweck ausreichende Ausdruck "Regeln" angebracht gewesen wäre
5) dazu s. oben S. 39f. die Hinweise auf Baetge

Eine weitere wesentliche Eigenschaft zeichnet einen Grundsatz aus: Es ist die der allgemeinen Geltung. Von einem Grundsatz kann man erst dann sprechen, wenn sein materieller Inhalt durchweg in den Kreisen der betreffenden Sachkenner und fachlichen Autoritäten oder bei der Mehrheit der betroffenen Beteiligten bekannt und als richtig anerkannt wird.

Die allgemeine Anerkennung der Grundsätze kann ihren Niederschlag einmal im kodifizierten Recht durch Festsetzung oder Sanktionierung von Verhaltensregeln in Form fester, die Allgemeinheit bindender Normen finden. Ferner könnten die Grundsätze dadurch zur allgemeinen Geltung kommen, daß sie essentiell Träger "ungeschriebenen Rechts" (Gewohnheitsrecht, Verkehrssitte - Handelsbrauch oder Usancen -, hypothetische Gebote, objektive Satzung etc.) sind.

Als Ergebnis der grammatischen Auslegung ist daher festzuhalten, daß der Begriff "GoB" etwa mit den Worten "allgemein anerkannte Regeln der ordnungsmäßigen Rechnungslegung" umschrieben werden kann.

Man könnte der Ansicht sein, daß durch diese Formel so gut wie nichts gewonnen sei, da ja lediglich der Wortlaut einer Generalklausel durch einen anderen ebenso allgemeinen ersetzt sei. Die gleichen Anwendungs- und Auslegungsschwierigkeiten, die der Originaltext mit sich bringt, seien nun ausschließlich auf eine neue Formulierung verschoben werden.

Dem Einwand ist jedoch entgegenzusetzen, daß die gefundene Umschreibung des Gesetzesbegriffs "GoB" einmal anschaulichere Worte beinhaltet als der Legalbegriff selbst. Weiterhin läßt die neue Formulierung deutlich auf die oben angesprochenen Elemente und Voraussetzungen der Grundsätze schließen. Außerdem weist sie eine Ähnlichkeit, z.T. auch Gleichartigkeit mit anderen vom Gesetzgeber in verschiedenen Rechtsgebieten häufiger gebrauchten Begriffsprägungen auf. Nur beispielhaft genannt seien hier "die allgemeinen Regeln des Völkerrechts"[1],

---

1) Art. 25 GG

"die allgemein anerkannten Regeln der Baukunst";[1] "die allgemein anerkannten Regeln der Technik"[2] sowie die "allgemein anerkannten Grundsätze deutscher Waidgerechtigkeit".[3] U.U. können die bei solchen Begriffen angestellten Gedankengänge und gefundenen Lösungen auch für die vorliegende Untersuchung - und sei es nur de lege ferenda - nutzbar gemacht werden.[4]

Obwohl allgemein anerkannt wird, daß die Auslegung des Gesetzes vom Wortlaut ausgehen muß, heben Wissenschaft und Rechtsprechung immer wieder hervor, daß der Wortlaut für den Sinn eines Gesetzes nicht allein maßgebend sein kann. Es komme nicht auf den Sinn an, der sich mit den Worten im Sprachgebrauch des täglichen Lebens verbindet, sondern auf den juristischen Sinn.[5] Gesetzesauslegung unterscheide sich von der philologischen Auslegung. Die Zweifel ließen sich mit dem Wörterbuch in den seltensten Fällen beheben. Man dürfe daher bei der Verbalinterpretation nicht stehen bleiben, sondern müsse zu anderen Auslegungsmethoden vorstoßen.[6]

Diese im Grundsatz richtige Feststellung bedarf kaum einer Begründung. Die Richtigkeit ergibt sich insbesondere für Generalklauseln[7] aus der "dem abstrahierenden Denken innewohnenden Tendenz zur Sinnentleerung".[8] Das zeigt deutlich auch die Ent-

---

1) § 330 StGB, dazu die strafrechtliche Literatur
2) z.B. § 1, 2. DVO zum EnergG (RGBl. 1937 I S. 918), er definiert "ordnungsmäßig" ausdrücklich mit "als den anerkannten Regeln der Elektrotechnik entsprechend"; § 1a Abs. 1 HaftpflichtG
3) § 1 Abs. 3 BJagdG, dazu Mitzschke-Schäfer Anm. 11, Rühling-Selle Anm. 3, Lorz aaO S. 201 unter d)
4) selbstverständlich ist nach einer bloßen Wortinterpretation noch Vorsicht mit solchen Vergleichen geboten
5) Dahm aaO S. 53, German, Probleme S. 58
6) German, Probleme S. 59, Kruse GoB, S. 181; zur Bedeutung des Wortsinns für Auslegung und Rechtsfortbildung vgl. auch Larenz Methodenlehre S. 342 f.
7) auch §§ 38 HGB und 149 AktG sind als Generalklauseln zu bezeichnen, Kruse, GoB, S. 106
8) auch zum folgenden vgl. Larenz, Methodenlehre S. 329; weitere Gründe bei Dahm aaO S. 52 f und German, Probleme S. 59

wicklung des abstrakten Begriffs "GoB". In der Lebens- oder Rechtswirklichkeit zeigten sich vielerlei typische Verhaltensweisen, die einen bestimmten Sinn beinhalten. Bei dem Versuch der Unterscheidung und Abgrenzung der einzelnen Verhaltensweisen entwickelte sich sodann eine Gesamtvorstellung, die naturgemäß noch keine scharfen Grenzen hatte und noch sehr unbestimmt war. Diese Gesamtvorstellung bezog sich auf den sozialen, wirtschaftlichen oder auch rechtlichen Sinn und Zweck sämtlicher Verhaltensweisen, ohne daß sie aber schon festgelegt wären. Der Gesetzgeber, der dann schließlich die Begriffsformung vornehmen mußte, wird sich zwar auch von dieser Gesamtvorstellung leiten lassen haben, die Zurückführung der Gesamtvorstellung auf einen knappen prägnanten Begriff mit einer möglichst geringen Anzahl von Begriffselementen verpflichtete ihn jedoch dazu, auch nur eine geringe Anzahl wesentlicher Züge der Gesamterscheinung in Worte zu fassen. Notwendige Folge ist die inhaltliche Öde der vom Gesetz verwandten Begriffe, die wiederum dazu führt, daß der institutionelle Sinn einer Regelung allein vom Wortlaut nicht mehr in allen Einzelzügen zu erfassen ist und daher das Verständnis der geforderten Einzelverhaltensweisen erheblich erschwert wird.[1)]

Dennoch haben die soeben skizzierten Überlegungen deutlich gemacht, daß auch abstrakte Begriffe einige hervortretende, wesentliche Züge des zu regelnden Gesamtverhaltens festhalten. Das ist Grund genug, die Wortinterpretation nicht zu übergehen, sondern auch ihr Ergebnis für die Sinnermittlung zu verwerten.

(b) Genetische Interpretation

Wie sich aus der Bewertung der philologischen Auslegung ergibt, müssen zur völligen Ausschöpfung des materiellen Gehalts eines Gesetzesbegriffs weitere Auslegungsmethoden herangezogen werden. Bietet die Wortauslegung keine volle Gewähr für eine

---

1) dazu auch Kruse, GoB, S. 196

umfassende und damit richtige Auslegung, so liegt es nahe, auf den Willen des Gesetzgebers Bezug zu nehmen. Den Willen des Gesetzgebers, seine Motive und die bei der Vorbereitung und Beratung des Gesetzes geäußerten Meinungen und Absichten sucht die genetische Interpretation[1] zur Geltung zu bringen. Gerade wenn der Gesetzestext knapp gefaßt ist, läßt sich u.U. aus den Vorarbeiten zum Gesetz Aufschluß darüber gewinnen, wie der Gesetzgeber die betreffende Norm verstanden hat, was er damit sagen und anordnen wollte. Im Willen des historischen Gesetzgebers kann so der Schlüssel zur Lösung mancher Frage der Gesetzesauslegung gefunden werden.

Die von den Schöpfern des HGB aufgezeigten Materialien sind bezüglich § 38 zwar äußerst kurz, für unsere Erörterung aber möglicherweise recht bedeutsam.

In den Materialien zum Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich heißt es[2]: "Durch den in dem bisherigen Artikel 28[3] nicht enthaltenen Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird der wesentliche Punkt hervorgehoben; nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurteilen, wie die Bücher geführt werden müssen. Je nach dem Gegenstand, der Art und insbesondere dem Umfang des Geschäfts können diese Anforderungen verschieden sein. Durch jenen Hinweis wird zugleich eine Ungenauigkeit in der Ausdrucksweise des bisherigen Art. 28 beseitigt ...; die Bezugnahme auf die GoB wahrt den richtigen Sinn der Vorschrift".[4]

Die Materialien bringen also durch die Verweisung auf die Ge-

---

1) auch subjektive Auslegungsmethode genannt, Dahm aaO S. 56
2) S. 21 f.
3) ADHGB
4) wörtlich ebenso im Entwurf eines HGB nebst Denkschrift S. 109 f. und im Entwurf zum Entwurf eines HGB nebst Denkschrift S. 47 f.

pflogenheiten sorgfältiger Kaufleute einmal zum Ausdruck, daß Regeln der Rechnungslegung im Sinne des § 38 HGB solche sind, die in der Praxis gepflegt und hier allgemein anerkannt werden.

Weiterhin - und das erscheint zunächst neu gegenüber der Verbalinterpretation - schränken die Verfasser der Materialien den Kreis der Personen, die durch ihre Verhaltensweise über die allgemeine Anerkennung und dadurch zugleich über die Entstehung eines Grundsatzes entscheiden, insofern ein, als nur sorgfältige Kaufleute für die Existenz der GoB bestimmend sein sollen. In Wahrheit besagt jedoch diese Beschränkung des Personenkreises etwas rechtlich Selbstverständliches: Das Verfahren eines unsorgfältigen Kaufmanns kann niemals grundsatzbestimmend sein, da es nicht ordnungsmäßig ist und der hinter den Grundsätzen stehenden Ordnung, den Ordnungsprinzipien und -zwecken widerspricht.[1] Auch in dem Begriff "allgemeine Anerkennung" schwingt der in den Materialien geforderte positive Sinn mit, da man zugleich damit gedanklich verbindet, die betreffende Regel habe so überzeugt, daß die notwendige Konsequenz nur eine allgemeine Anerkennung sein konnte.

Damit stellt sich heraus, daß die genetische Interpretation das Resultat der Verbalinterpretation einerseits bestätigt,[2] andererseits aber weitere Begriffsinhalte offenlegte.

In der Literatur wird jedoch bei der Anwendung der subjektiven Methode von den meisten Autoren zur Vorsicht gemahnt[3]

---

1) ebensowenig wie die Übung eines unsorgfältigen Kaufmanns zum GoB werden kann, kann eine Unsitte zur Verkehrssitte (§ 157 BGB), eine laxe Haltung zur guten Sitte werden (§§ 138, 826 BGB). Schon damit wird angedeutet, daß der ordentliche Kaufmann nur eine gedachte Figur sein kann; vgl. auch die Definition des Begriffs "gute Sitten" als Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden (RGZ 48, S. 114, 124)

2) damit hat der Wille des Gesetzgebers auch objektiv im Gesetz Ausdruck gefunden, als Voraussetzung seiner Verbindlichkeit von den höchsten Gerichten oft betont, vgl. German, Probleme, S. 70 Anm. 23

3) statt vieler Dahm aaO S. 57, als allein maßgebliche Auslegungsmethode wird sie allgemein abgelehnt

und diese Haltung mit verschiedenen Argumenten begründet.[1] Sicher ist dabei eines zu berücksichtigen, daß der Gesetzgeber nicht (mehr) ein Einzelner, sondern ein komplexes Gebilde, sein "Wille" bestenfalls ein mehr oder weniger klar aus Beschlüssen der zuständigen Behörden und Organe hervorgehender Kollektivwille, oft sogar ein kaum sicher analysierbarer Kompromiß ist. Dennoch - und das ist entscheidend - lassen sich aus den Materialien Gedanken- und Willensäußerungen entnehmen, die für die weitere Auslegung wegweisend sein können. Wenn die genetische Auslegung sogar - wie hier - beweist, daß die an der Gesetzgebung Beteiligten tatsächlich keinen anderen Sinn des Gesetzes gewollt haben, als sich nach rein wörtlicher Auslegung ergibt, kann sie zumindest recht wertvolle unterstützende Dienste leisten. Auch wird durch eine bedachte Verwertung des gesetzgeberischen Willens ein voreiliger fehlerhafter Schluß auf den Sinn des Gesetzes vermieden. Besondere Vorsicht ist jedoch bei älteren Gesetzen insofern geboten, als für ein richtiges Verständnis der Materialien die den Regelungen zugrundeliegenden Interessen und die tatsächlichen Verhältnisse jener Zeit Berücksichtigung finden müssen. Dieser Gedanke könnte möglicherweise zu einer Korrektur des oben gefundenen Ergebnisses, u.U. für unseren Fall zu einer Abwertung der genetischen Methode führen.

Das gesamte Handelsrecht ist in seiner heutigen Gestalt im wesentlichen noch die Frucht des ausgehenden 19. Jahrhundert, dessen Rechts- und Wirtschaftsauffassungen durch die Grundsätze des Individualismus gekennzeichnet sind. Die Rechtsordnung hatte dem Einzelnen in der Ausnutzung seines Eigentums, seiner Kräfte und Fähigkeiten die größtmögliche Freiheit dem Staat wie anderen gegenüber zu gewähren. Der wirtschaftlichen Initiative des Einzelnen wurden kaum Schranken gesetzt. Der Egoismus, der ausschließlich den eigenen Nutzen und das dem Einzelnen wirtschaftlich Vorteilhafteste erstrebt, wurde sogar als wünschenswerte

---

1) vgl. z.B. Reichel aaO S. 48 und 122

Erscheinung, als treibende Kraft begrüßt. Das Handelsrecht sollte diese Auffassungen im Wirtschaftsleben verwirklichen helfen.

Aus der liberalistischen Grundhaltung jener Zeit[1] könnte man nun entnehmen, daß der Gesetzgeber mit der Verweisung auf die Gepflogenheiten der sorgfältigen Kaufleute der Ansicht war, "daß sich schon aus den wirtschaftlichen Notwendigkeiten heraus gute Kaufmannsbräuche entwickeln würden, die möglicherweise von Landschaft zu Landschaft und von Gewerbe zu Gewerbe unterschiedlich ... und vernünftig wären." und daß "ihm der Gedanke fremd gewesen wäre, daß aus der Sache heraus Grundprinzipien der Buchführung gewonnen werden könnten".[2] Eine solche Vermutung drängt sich tatsächlich auf. Sie darf jedoch nicht mißverstanden werden. Außer der Tatsache, daß das Gesetz liberalistischem Denken entsprechend zugunsten einer sich rascher und frei von rechtlichen Fesseln entfaltenden Entschlußkraft dem Kaufmann in manchem eine privilegierte und erleichterte Stellung einräumt,[3] ist nämlich zu beachten, daß es zur Verfolgung seiner Ziele auch strenge Anforderungen an die Träger des Geschäftslebens stellt.[4]

Der Kaufmann läßt in seinem Unternehmen Fremdkapital mitarbeiten. Oft hängt sogar die wirtschaftliche Existenz zahlreicher anderer mit ihm in Verbindung stehender Unternehmen von seinen Geschäftsgebaren ab. Vor allem also im Interesse der Gläubiger, auch der Aktionäre und sonstiger gewinnberechtigter Personen erlegt der Gesetzgeber dem Unternehmer z.B. auch die Pflicht zur geordneten Verwaltung seines Vermögens durch ordnungsmäßige Rechnungslegung auf.[5] Die Zurückhaltung in kasuistischer Ausge-

---

1) vgl. dazu Wieacker aaO S. 462
2) Leffson S. 34 mit Hinweis auf den "liberalen Historismus", ähnlich auch Spitaler, Die Bedeutung, S. 633, Le Coutre, Lexikon Sp. 2016 f.
3) z.B. durch Befreiung von Formvorschriften, § 350 HGB, vgl. auch §§ 352 f. HGB, Müller-Erzbach, Handelsrecht S. 48 f.
4) Müller-Erzbach, Handelsrecht S. 48 f.
5) zum Schutzzweck vgl. schon Simon aaO S. 1

staltung der Regeln der Rechnungslegung mag auf liberalistisches Denken der Verfasser des HGB zurückzuführen sein; man wird daher auch der Auffassung zustimmen müssen, daß der Begriff "GoB" in erster Linie durch das Wirtschaftsleben und somit durch die hier maßgebenden Auffassungen seinen Inhalt bekommen sollte. Das bedeutet jedoch nicht - nach den vorausgegangenen Ausführungen ist das selbstverständlich[1] - dem Gesetzgeber habe es bei den geschaffenen Normen an Grund- und Ordnungsvorstellungen gefehlt[2] oder er habe auf eine "Zwangsordnung" verzichtet und die Gestaltung eines Teils der gesamtwirtschaftlichen Ordnung völlig der Wirtschaft überlassen, damit sie sich selbst nach eigenem Gutdünken ihr Recht schaffe. Es wäre eine naive Illusion des Gesetzgebers gewesen, hätte er geglaubt, die Beachtung der durch die Rechnungslegung verfolgten Schutzzwecke würde sich trotz eines rücksichtslosen Vorteil- und Gewinnstrebens des Einzelnen von selbst einstellen.

Es mag zwar sein, daß der Gesetzgeber in seinem Vertrauen zu den Kaufleuten aufgrund der tatsächlichen Entwicklung enttäuscht worden ist. Hinweise auf bestimmte Zweck- und Ordnungsvorstellungen können aber gerade darin gesehen werden, daß das Gesetz bei späteren die Rechnungslegung betreffenden Vorschriften im wesentlichen nicht etwa Kaufmannsbrauch übernahm, sondern Mißbräuche beseitigte.[3]

Auch bei Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien sind also die GoB als Ausdruck der Gepflogenheiten ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute nach einem vorgegebenen, am Zweck der Rechnungslegung ausgerichteten Maßstab zu bestimmen. Sie sind nicht isoliert von der Zwecksetzung der Rechnungslegung zu suchen.

---

1) vgl. auch oben S. 44 ff.
2) das widerspräche schon auffällig dem Wortlaut
3) vgl. insbesonder die Ausweis- und Bewertungsvorschriften in den Aktiengesetzen von 1937 und 1965

Die zur Zeit der Gesetzesschöpfung herrschende liberalistische Auffassung muß daher nicht dazu führen, den Wortlaut der Materialien als Ausdruck eines Laissez-Faire zu verstehen. Wesentliche Umstände deuten eher auf einen gesetzgeberischen Ordnungsauftrag hin, dessen Adressaten sich bei der Erfüllung ihrer Aufgabe an feste Prinzipien zu halten haben, um so eine Ordnung zu schaffen, die das Gesetz anstrebt. Demnach bleibt es bei dem Ergebnis, daß die genetische Auslegung die Wortinterpretation in vollem Umfange unterstützt. Darüber hinaus verleitet sie wegen des Hinweises der Gesetzesmaterialien auf die Gepflogenheiten der Kaufleute zu dem Schluß, daß der Schwerpunkt der Entstehung und Schaffung der GoB in der Praxis liegt.

(c) Historische Interpretation

Weiterhin könnte die der genetischen nahestehende historische Auslegungsmethode für die Ermittlung der ratio legis bedeutsam sein, da sie die Entstehung und Entwicklung der Rechtsinstitute, des Rechtssatzes und seiner Bestandteile, kurz die Entstehungsgeschichte einer Regelung erforscht.[1)]
Insoweit kann auf die geschichtliche Darstellung verwiesen werden. Sie zeigt, daß der Begriff "GoB" zum ersten Mal in § 38 HGB gebraucht wird und auch fast kein anderes vorausgehendes Gesetz[2)] ähnliche Begriffsbestimmungen enthält. Auch nachträglich ist der Begriff durch die Gesetzgebung nicht geändert und ausgebaut worden. Die Aktiengesetze von 1937 und 1965 und das Gesetz zur Änderung des HGB und der AO[3)] stellen lediglich ausdrücklich klar, daß die GoB sich auch auf den

1) die privatrechtliche Literatur unterscheidet nicht zwischen genetischer und historischer Methode, obwohl doch beide begrifflich klar zu trennen sind und keineswegs stets zu kongruenten Ergebnissen führen müssen, vgl. Gast aaO S. 20 ff.
2) außer dem Sächsischen EStG von 1878 s.o.
3) vom 2.8.1965, BGBl. I S. 665, vgl. §§ 39 Abs. 3, 4 Nr. 2, 40 Abs. 4, 44 a Abs. 2 HGB

Jahresabschluß erstrecken.[1] Wesentlich war jedoch die Feststellung, daß die Buchführungsvorschriften schon seit der Ordonnance de commerce dem Schutz der Gläubiger dienen sollten. Hierin ist daher sicher eine der Hauptfunktionen auch der GoB zu sehen.

Weiterhin stimmt die anfängliche Entwicklung der Grundsätze allein aus der Praxis mit der Auslegung im Sinne der genetischen Interpretation überein. Darüberhinaus kann aber die Entstehungsgeschichte keine Auskunft über den Sinngehalt des Gesetzesbegriffs geben.

(d) Systematische Interpretation

Die systematische Interpretation ermittelt und berücksichtigt um der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung willen den Sinnzusammenhang der Rechtssätze, ihre Stellung und Funktion im Gefüge der Rechtsinstitute, im System des Gesetzes und in der gesamten Rechtsordnung.[2] Denn wie gesetzliche Tatbestandsmerkmale nur als Bestandteil des betreffenden Rechtssatzes sinngemäß ausgelegt werden können, kann auch der einzelne Rechtssatz nicht isoliert beurteilt werden, sondern ist in den umfassenderen Zusammenhang des Gesetzes hineinzustellen. Oft gewinnt man nur dann für die Auslegung einen sinngemäßen Anhaltspunkt.[3] Unter Umständen ergibt sich erst aus dem Zusammenhang mit anderen Ge-

1) vgl. § 129 AktG 1937, § 149 AktG 1965; schon vorher hatte ein Teil des Schrifttums unter den "Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung" die GoB verstanden, die sich auf den Jahresabschluß beziehen, obwohl das Aktienrecht (wie noch heute 33 b GenG) beide Begriffe getrennt nebeneinander nannte. Eine solche begriffliche Einordnung ließen nämlich bereits die Vorschriften des HGB zu. (vgl. dazu z.B. Kruse, GoB, S. 3 Anm.16)

2) Lüchinger aaO S. 15, Gast aaO S. 22, die statt von der systematischen von der konstruktiven Methode spricht; die systematische Interpretation ist klar zu unterscheiden von den Vorschlägen aufgrund eines wissenschaftlichen Denksystems (Modells), das ohne oder mit nur losem Bezug auf das positive Recht a priori gestaltet worden ist; solche Vorschläge können rechtlich nur Bedeutung de lege ferenda haben. Vgl. dazu auch die Ausführungen bei Kruse, GoB, S. 77 f.

3) vgl. BVerfGE 1, S. 32 f.; 7, S. 98, 99; 8, S. 307; 12, S. 24; BGHZ 42, S. 19 ff. und 396 ff.

setzen der gleichen Rechtsordnung ein sicherer Maßstab für das Verhältnis der in Betracht fallenden Interessen und Werte.[1]

Zunächst ist der Begriff "GoB" als Tatbestandsmerkmal und Bestandsteil des § 38 HGB in den Kontext dieser Norm zu stellen und von hierher eine Sinndeutung zu versuchen.
§ 38 Abs. 1 HGB verpflichtet den Kaufmann, "Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen". Diese Pflicht soll nach den GoB erfüllt werden.
Damit wird deutlich, daß der Gesetzgeber ganz bestimmte Zwecke mit der Pflicht zur Rechnungslegung verfolgt: Das Ersichtlichmachen von Handelsgeschäften und der Vermögenslage.[2] Er spricht ganz bestimmt von den Handelsgeschäften und der (tatsächlichen, objektiv bestehenden) Vermögenslage, die ersichtlich zu machen sind.
Damit nun der Kaufmann über das "Wie" der Zweckverfolgung nicht völlig im unklaren bleibt, gibt ihm der Gesetzgeber das Hilfsmittel der GoB an die Hand. Darin sollen sich also alle die Prinzipien, Regeln und Postulate verkörpern, die einer zweckgerechten Rechnungslegung entsprechen.[3]
Somit bekommt man schon dadurch, daß man den Begriff "GoB" in Zusammenhang mit dem Kontext des § 38 liest, einen anderen Sinn als er z.T. aus dem isolierten Begriff in Verbindung mit der Begründung in den Materialien entnommen wird.[4]

---

1) Zur Möglichkeit der Ermittlung des gesetzlichen Programms auch mit Hilfe der systematischen Methode, vgl. noch Kruse, GoB, S. 181
2) vgl. Müller-Erzbach, Handelsrecht S. 110, das Gesetz will diesen Erfolg zwingend erreichen, mit gutem Grund überlasse es aber der Praxis zu bestimmen, wie sie diesen Erfolg herbeiführen will.
3) vgl. schon Rosendorff aaO S. 141
4) Ob also ein GoB besteht, richtet sich nicht nur nach Brauch, Übung oder Gewohnheit, ist daher auch keine "reine Tatsachenfrage" wie Schlüter aaO S. 42 meint. Zu dieser "traditionellen Lehre" vgl. weitere Nachweise bei Leffson aaO S. 7 und Kruse aaO S. 53 f.

Weiterhin könnte ein Vergleich mit anderen Vorschriften, in denen der Gesetzgeber im HGB ganz konkret auf die tatsächlichen Verhaltensweisen und Gebräuche des Kaufmanns verweist, ergeben, daß die GoB etwas anderes bezeichnen als die jeweiligen Buchführungsgewohnheiten. So werden in § 346 ganz bewußt die im Handelsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche, in anderen Vorschriften die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns angesprochen.[1] Wenn der Gesetzgeber solche unzweideutigen Formulierungen in § 38 nicht gewählt hat, sondern auf Grundsätzliches abstellt, so muß das einen Sinn gehabt haben, zumindest kann die Formulierung des § 38 insbesondere bei Berücksichtigung der Zweckverfolgung nicht das Ergebnis eines Zufalls sein.[2] Hätten die Verfasser des HGB allein die kaufmännischen Gewohnheiten und Gebräuche gemeint, hätten sie sich kaum der Mühe einer so abstrakten Begriffsbildung unterzogen, sondern das Gewollte wie in so vielen anderen Vorschriften weitaus konkreter und vor allem verständlicher mit der gewohnten Terminologie zum Ausdruck gebracht.

Auch die dem § 38 folgenden, unter dem Abschnitt "Handelsbücher" stehenden Vorschriften können möglicherweise zusätzlich Aufschluß über den Sinn des Gesetzesbegriffs "GoB" geben.[3] Die ursprünglichen Vorschriften enthalten zwar nur wenige Hinweise auf den Inhalt der GoB, da sie fast ausschließlich formelle, buchführungstechnische Fragen - im wesentlichen zur Inventur und Bilanz[4] - regeln. Stets ist aber neben dem Ordnungszweck,

1) §§ 84, 203, 204, 240, 249, 347, 384, 390, 408 HGB in der Fassung von 1897

2) auch wenn man mit Schmalenbach, ZfhF 1912/13 S. 245, der Ansicht ist, daß das HGB "das Wörtlichnehmen nicht so vertragen kann", da es in allen Teilen ein recht vernachlässigtes Gesetz sei.

3) vgl. dazu jetzt auch Kruse, GoB, S. 199 ff.

4) was Passow zu der Vermutung veranlaßte: "Der Gedanke, daß diese Vorschrift (sc. § 38 HGB) auch auf Inventur und Bilanz ... Anwendung zu finden habe, ist den Verfassern ... offenbar gar nicht gekommen, Bd. 1, S. 114 Anm. 1

den die Rechnungslegung erfüllen soll, die Beweisfunktion der Handelsbücher zu erkennen.[1]

Das Gesetz zur Änderung des HGB und der AO hat indes in mehreren Vorschriften auf die GoB Bezug genommen. So verzichtet § 39 Abs. 3 bei der Aufstellung des Inventars auf die körperliche Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände, soweit der Zweck der Inventur durch ein anderes Verfahren gesichert ist. Das "andere Verfahren" muß jedoch den GoB entsprechen. Wiederum stellt der Gesetzgeber den Zweck, der unbedingt erreicht werden muß, an die Spitze seiner Überlegungen. Wenn er zusätzlich für ein zulässiges anderes Verfahren auf die GoB verweist, so kann das nichts anderes bedeuten, als daß die angewendete Inventurmethode in dem Sinne allgemein anerkannt sein muß, daß sie sich zu einem Grundsatz entwickelt hat.[2] Es ist daher schlechterdings unmöglich, daraus ableiten zu wollen, der Gesetzgeber verweise damit nur auf die kaufmännischen Gebräuche und Gewohnheiten, so wie sie sich nun einmal entwickelten. Zum gleichen Schluß zwingen die weiteren neu eingefügten bzw. veränderten Vorschriften des HGB.[3]

Auch eine Mehrzahl von aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften konkretisiert die von der Rechnungslegung im einzelnen verfolgten Zwecke. Nach § 149 Abs. 1, S. 2 AktG muß die Rechnungslegung klar und übersichtlich sein und einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben. Diese Voraussetzungen sind mit Hilfe der GoB zu erfüllen, § 149 Abs. 1, S. 1 AktG. In den folgenden Vorschriften gibt das Gesetz formelle (die Gliederung betreffende) und materielle

---

1) daher sieht Leffson S. 49 f. zu recht einen Hauptzweck der Buchführung in der "Dokumentation"

2) u.U. als zusätzliche Grenze des "Beliebens" neben der Zweckbestimmung

3) vgl. §§ 39 Abs. 4 Nr. 2, 40 Abs. 4, 44 a Abs. 2 i.V.m. Abs. 1

(die Wertansätze betreffende) Einzelanweisungen, die zur Zweckerreichung des Jahresabschlusses unbedingt beachtet werden müssen. Diese Zweckverknüpfung verdeutlichen vor allem die §§ 154 Abs. 1 S. 2[1] und 155 Abs. 1, S. 3,[2] in denen der Begriff "GoB" nochmals ausdrücklich genannt ist.
Die Steuergesetze beschränken sich im wesentlichen auf eine Verweisung[3] oder teilweise Wiederholung[4] der handelsrechtlichen Regelung. Der Entwurf zur neuen AO hält jedoch zusätzlich allgemeine Grundsätze und Zwecke der Rechnungslegung ausdrücklich in Normen fest[5] und weist damit ebenso bewußt die enge Verknüpfung von Zweck der Rechnungslegung und GoB auf.

Aus der Erkenntnis heraus, daß die sprachliche, genetische und historische Methode für die sinngemäße Gesetzesauslegung für sich allein weder maßgebend noch ausreichend sein können, da sich die Ergebnisse oft im Verhältnis zu den anderen Gesetzen immanenten Wertungen als widerspruchsvoll erweisen, wurde die systematische Gesetzesauslegung herangezogen. Durch die Berücksichtigung des Kontextes der Ursprungsnorm, der nach der Systematik des Gesetzes enger zusammengehörenden Vorschriften und des Zwecks und Sinnzusammenhangs anderer Gesetze - auch aus einem anderen Rechtszweig - ergab sich ein insgesamt widerspruchsfreies Auslegungsresultat, das sich inhaltlich mit dem Ergebnis der bereits vorgenommenen Methoden deckt. Die

---

1) er schreibt eine den GoB entsprechende Abschreibungsmethode vor
2) er läßt besondere Verfahren der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Lifo-, Fifo und ähnliche Verfahren) zu, vgl. dazu insbesondere Adler-Düring-Schmaltz § 155 Rdn. 144
3) §§ 5 EStG, 160 AO
4) vgl. § 162 AO
5) §§ 88, 89 Entwurf einer AO (dazu Maaßen aaO S. 847 (848), hier heißt es z.B.: "Die Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, daß der Zweck, den sie erfüllen, erreicht wird."

systematische Interpretation bestärkt damit von neuem die Richtigkeit der Annahme, daß die Auslegung des Begriffs "GoB" im Sinne von "allgemein anerkannten zweckorientierten Regeln der Rechnungslegung" der ratio legis entspricht.

(e) Teleologische Interpretation

Ein Gesetz ist jedoch nicht nur äußere sprachliche Form oder Glied eines Normensystems. Immer will es etwas, verfolgt es einen praktischen Zweck, hat es Ziele im Auge, die es in der Wirklichkeit durchsetzen will. Alle Rechtsbildung ist daher teleologischer Art. Zur Ermittlung des juristischen Sinns einer Norm ist es dehalb erforderlich, zunächst auf den Wortlaut, die Begründungen des Gesetzgebers und den Normenzusammenhang abzustellen - diese können wesentliche Anhaltspunkte oder richtungsweisende Auskunft über den Sinngehalt des Gesetzes geben[1] - die Auslegung darf jedoch keinesfalls dabei stehen bleiben, sondern muß zur teleologischen Interpretation verstoßen.[2] Nur diese Auslegungsmethode garantiert letztlich eine sinnhafte Verwirklichung des Rechts.

Eine praktisch bedeutsame Vorfrage, die hierbei auftaucht, ist jedoch die, ob der subjektive Wille des Gesetzgebers oder der objektive Wille des Gesetzes über den Zweck der Vorschrift entscheidet, ob man also mit anderen Worten auf die Zeit der Entstehung der Norm zurückgehen muß (vergangenheitsbezogene Auffassung des Gesetzes) oder lediglich aus den Wertvorstellungen der Gegenwart zu urteilen hat (gegenwartsbezogene Auffassung).[3] Die Zielsetzung dieser Arbeit gestattet es nicht, dieser Frage umfassend nachzugehen. Das ist aber auch nicht er-

---

1) vgl. German, Methoden, S. 95, Dahm aaO S. 57 f.
2) dazu Dahm aaO S. 56, Gast aaO S. 22 ff., Wolff Bd. I aaO S. 142; zur Schaffung der GoB mit teleologischen Mitteln vgl. auch die Ausführungen bei Kruse über die Natur der Sache, GoB, S. 94 ff. u. S. 184 und für die betriebswirtschaftliche Literatur grundlegend Leffson aaO S. 43, 48 ff.
3) vgl. Dahm S. 58

forderlich. Denn man kann sich hier auf eine Verweisung auf die umfangreiche und gründliche Literatur beschränken, die mit überzeugenden Argumenten heute fast einheitlich der zweiten Alternative folgt.[1)]

Die teleologische, wohl wichtigste Interpretation ermittelt den Zweck der Norm zwar auch unter Berücksichtigung des Rechtssystems, der Rechtsgeschichte, des Willens des Gesetzgebers, vor allem aber unter Beachtung der sozialen Institution, auf die sich die Regelung bezieht und der im Rechtssatz zum Ausdruck gekommenen gegenwartsbezogenen Bewertungen der beteiligten Interessen.[2)] Erst durch eine solche kombinierende Interpretation wird die Möglichkeit zur umfassenden Erkenntnis des Sinns eines Rechtssatzes und seiner für einen bestimmten Sachverhaltstypus autoritativ entschiedenen Interessenbewertung eröffnet unddamit erst eigentlich Recht gefunden.[3)]

In erster Linie ist aus dem Gesetz und dem Rechtssystem selbst abzuleiten, welche Zwecke die auszulegende Norm und die darin enthaltenen Begriffe verfolgen. Wie schon bei der systematischen Auslegung festgestellt wurde, sprechen fast alle Vorschriften, die den Begriff "GoB" enthalten, bestimmte Zwecke an und verweisen den Praktiker lediglich bezüglich der Art und Weise der Zweckverfolgung auf die GoB. Statt hier nochmals auf die Gesetzeszwecke ausführlich einzugehen, seien nur die beiden wesentlichsten Vorschriften angesprochen: § 38 HGB bezweckt und fordert das Ersichtlichmachen der Handelsgeschäfte und der Vermögenslage des Kaufmanns. Nach § 149 Abs. 1 S. 2 AktG ist

---

1) German, Methoden S. 96 ff. m.w.N.; Dahm aaO S. 56 ff.; Gast aaO S. 23 ff. m.w.N. auch auf die Rechtsprechung; vgl. jetzt auch die Bemerkungen bei Kruse, GoB, S. 117 ff., Steuerrecht S. 91 f.

2) die teleologische Methode berücksichtigt daher nicht einseitig nur einen Gesichtspunkt, sie läßt vielmehr bei der Erforschung des Normzwecks die Ergebnisse der anderen Methode nicht unbeachtet.

3) Wolff, § 28 III c) 7, S. 142, weist auch darauf hin, daß durch diese kombinierende Interpretation neue, systematisch passende Rechtssätze gefunden werden können, was insbesondere auch für die Deutung von unbestimmten Gesetzesbegriffen und Verweisungen auf vorrechtliche Ordnungen gelte.

der Jahresabschluß klar und übersichtlich aufzustellen und muß einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben. Unter Berücksichtigung der oben behandelten Interpretationsmethoden ergibt sich, daß diese Bestimmungen als Hauptzweck den Gläubigerschutz verfolgen. Der Gläubigerschutz ist das Grundmotiv des ersten gesetzlichen Eingreifens wie der späteren Reformvorschrift auf dem Gebiet der Rechnungslegung. Das hat der historische Rückblick hinreichend deutlich gemacht.

Den Hauptzweck des Gläubigerschutzes will das Gesetz durch die beiden Prinzipien der Dokumentation und richtigen Vermögens- und Ertragsdarstellung erreichen. Denn in den genannten und allen anderen Buchführungsvorschriften - jedenfalls des HGB - ist der Zweck der Beweiskraft der Handelsbücher zu erkennen. Das zeigen insbesondere die §§ 45 - 47 HGB. Aus dem Inhalt und Sinnzusammenhang der gegenwärtigen Buchführungsvorschriften spricht auch das weitere Prinzip der Rechnungslegung. Leffson[1] entnimmt deshalb zu Recht als Grundlage für die systematische Ableitung der GoB aus den Aufgaben der Buchführung entsprechend dem Willen des Gesetzes die Hauptzwecke der Dokumentation und Rechenschaft.[2] Zum letzteren betont er ausdrücklich, daß damit zugleich dem Gläubigerschutz hinreichend Rechnung getragen werde. Denn gewissenhafte und getreue Rechenschaft sei der beste Gläubigerschutz.

Diesen von den gesetzlichen Vorschriften angestrebten Zwecken müssen auch die GoB entsprechen. Es steht daher in Übereinstimmung mit dem Ergebnis anderer Auslegungsmethoden fest, daß man nur dann von einem GoB sprechen kann, wenn die in Frage stehende

---

1) aaO S. 49, zum Gläubigerschutz vgl. insbesondere S. 72 ff,
2) zu beachten ist allerdings der Einwand Kruses, GoB, S. 197, daß der Inhalt der handelsrechtlichen GoB ebensowenig wie unter steuerrechtlichen Aspekten ausschließlich unter aktienrechtlichen Gesichtspunkten bestimmt werden darf.

Rechnungslegungspraxis, Lehrmeinung oder gutachtliche Äußerung etc. den genannten Zwecken genügt.[1] Fraglich kann nur sein, ob diese Voraussetzung allein für die inhaltliche Umschreibung und Bestimmung der GoB ausreicht oder ob nicht zusätzliche Erfordernisse hinzukommen müssen, damit man von einem GoB sprechen kann. Bei Berücksichtigung der Wortinterpretation und der Vorstellungen, die der historische Gesetzgeber hatte, könnte man nämlich daran denken, daß den Normzwecken entsprechende, theoretisch abgeleitete GoB - sei es betriebswirtschaftlich deduktiv aus den Zwecken der Rechnungslegung, sei es juristisch aus der Natur der Sache[2] - vor ihrer rechtlichen Verbindlichkeit von der Praxis, Rechtsprechung oder Lehre allgemein anerkannt sein müssen. Fraglich ist also, ob nach dem Sinn der Norm (allein oder schon) theoretisch entwickelte zweckorientierte Grundsätze als GoB im Sinne des Gesetzes zu qualifizieren sind. Bei positiver Beantwortung dieser Frage könnte man möglicherweise allein der Betriebswirtschaftslehre als zuständiger Fachwissenschaft die Aufgabe zuweisen, über den Inhalt der GoB zu bestimmen. Es bedarf keiner weiteren Begründung, daß bei einer solchen Funktion der Fachwissenschaft die betriebswirtschaftlichen Ziele in vollkommener Weise erreicht würden.[3] Wie wir aber sahen, arbeitet die Wirtschaftswissenschaft wegen ihrer teilweise eigenen Zweckverfolgung[4] oft mit anderen, insbesondere strengeren als den gesetzlichen Voraussetzungen. Schon deshalb können ihre Erkenntnisse nicht unmittelbar als Normin-

---

1) Die Betriebswirtschaftslehre setzt im Anschluß an die sorgfältige Darstellung bei Leffson für die Ableitung der GoB methodisch in gleicher Weise bei den Zwecken der Rechnungslegung an. Vgl. Leffson S. 43 und die Einteilung nach Haupt- und Nebenzwecken S. 48 ff.; dazu jetzt auch Kruse, GoB, S. 88 ff, 102, 199 ff.

2) Zur übereinstimmenden Methodik vgl. Kruse, GoB, S. 102

3) z.B. objektiver Jahresabschluß, dazu Baetge aaO, wirtschaftlich richtige Vermögenslage und Erfolgsermittlung dazu auch Kruse, GoB, S. 202 f.

4) vgl. dazu S. 38

halt übernommen werden. Daß es sich bei den GoB (jedenfalls auch) um fachliche Grundsätze handelt, nach denen bei der Buchung und Bilanzierung zu verfahren ist, steht dabei außer Zweifel. Daraus ergibt sich aber lediglich, daß nur derjenige berechtigt und in der Lage sein kann, die GoB zu ermitteln - es handelt sich eben um ausgesprochen fachliche Fragen -, der selbst über Erfahrungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung verfügt oder sich entsprechende Kenntnisse, insbesondere durch Verwertung der Ergebnisse der Betriebswirtschaftslehre verschafft hat. Die Betriebswirtschaftslehre kann daher zweifellos auch selbst, wenn sie die Normzwecke beachtet,[1] feststellen, was sachlich richtig GoB ist.

Bedeutsam ist aber für uns die Erkenntnis, daß nach dem Willen des Gesetzes die Bedeutung als Recht, d.h. als ein verbindlicher GoB i.S. des Gesetzes, durch einen zusätzlichen Akt hervorgerufen zu werden scheint.[2] Man könnte mit Schmalenbach[3] daran denken, theoretisch abgeleitete Regeln erst durch die praktische Anerkennung zu GoB werden zu lassen. Bei der Entstehung der GoB darf nämlich ein weiterer Gesichtspunkt nicht außer acht gelassen werden. Es ist der Gesichtspunkt, der oben mit den Worten "soziale Institution" angedeutet wurde. Die GoB sollen dem in der Praxis stehenden Unternehmer eine (fachlich begrenzte) soziale Verhaltensregel geben, sie sollen der Praxis auf einem Teilbereich der Wirtschaftsordnung Richtlinien sein. Die ordnungsmäßige Rechnungslegung ist damit eine soziale Institution im weitesten Sinne. Sollen die GoB ihre praktische Funktion im Wirtschafts- und Rechtsleben zufriedenstellend erfüllen - nur eine solche Aufgabe kommt ihnen von Rechts wegen zu -, muß der Praxis selbst eine entsprechende Bedeutung bei der Schaffung der Grundsätze eingeräumt werden.

---

1) vgl. z.B. Leffson aaO S. 48 ff.
2) vgl. dazu Kruse, GoB, S. 127, der die Aufgabe der Umwandlung in Recht allein dem Richter zuweist, so schon Leffson aaO S. 42 unten, 46
3) Schmalenbach, Grundsätze, S. 232

Da das Recht jedoch auch auf dem Gebiet der Rechnungslegung Sollensvorschriften enthält, also sagt, was sein soll, müssen Praxis oder tatsächliche Ansichten nicht stets mit den Sollensnormen identisch sein. Aus dem normativen Charakter der GoB läßt sich daher nur entnehmen, daß Recht und Praxis - in der Rechnungslegung wie auch sonst - im Rahmen der gesetzgeberischen Zweckverfolgung übereinstimmen sollten. Von der Praxis läßt sich nicht stets auf den Inhalt der GoB als "Normen" schließen. Der Entstehungsprozeß verläuft vielmehr im Grundsatz umgekehrt: Erst wenn ein GoB existiert, muß sich die Praxis danach ausrichten. Da aber die Praxis kraft Gesetzes so verfahren soll, wie es im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu fordern ist, ist es einfach unerläßlich, neben einer Information über deduktive Gewinnung der GoB hinaus, sich deren praktische Auswirkung und Handhabung zu vergegenwärtigen. Erst nach Beurteilung auch der praktischen Auswirkungen, letztlich der positiven oder negativen Reaktion durch die Praxis selbst, kann von einem GoB gesprochen werden. Als weiteres teleologisches Ermittlungsergebnis ist daher festzuhalten, daß die Aufgabe der Entwicklung von GoB auch eine praktische Aufgabe ist, weil ihre Lösung Regeln aufstellt, die in der Praxis der Rechnungslegung angewendet werden sollen und die GoB nur im Sinne dieser Auslegung zur "richtigen", zweckentsprechenden Rechnungslegung im rechtlichen Sinne führen.

Eine solche Interpretation des Begriffs "GoB" ergibt die teleologische Betrachtung auch bei Berücksichtigung des objektivierten Willens des Gesetzgebers. Denn gerade die gegenwartsbezogene Auffassung von den GoB zwingt zu einer weitgehenden Beachtung der Praxis für die Entwicklung und Entstehung der GoB. Es sei nur auf die rasch fortschreitende technische Entwicklung, insbesondere den Einsatz von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen hingewiesen,[1)] oder die wirtschaftlich und rechtlich immer komplizierter und verflochtener werdenden Geschäftsbeziehungen,

---

1) vgl. dazu Schröder aaO S. 200 und die bei Leffson S. 88 unter Anm. 12 zitierte Literatur

z.B. Leasing- und Treuhandverhältnisse.[1]
Die Notwendigkeit der Beteiligung der Praxis an der Schaffung der GoB ergibt sich hier sozusagen aus der Natur der Sache. Denn Sinn und Bedeutung der Grundsätze liegen auch darin, als unbestimmter Begriff einer gesetzlichen Generalklausel die ständige Fortentwicklung und Wandlungsfähigkeit der kaufmännischen Praxis zu berücksichtigen und so das geschriebene Recht zu ergänzen. In enger Zusammenarbeit von Praxis und Wissenschaft werden also zunächst vermeintlich zweckentsprechende und richtige Verhaltensweisen und Regeln entwickelt und vorgeschlagen. Da diese rational verifizierbar sind, werden sie immer wieder an den wirtschaftlichen und kaufmännischen Gegebenheiten kontrolliert. Das geschieht teils theoretisch teils durch die praktische Anwendung. Zeigt diese ständige Nachprüfung ein positives Ergebnis, so steigern sich die gefundenen Sätze u.U. zu (allgemein) anerkannten Regeln oder zu Grundsätzen.
So gesehen sind neue Regeln der Rechnungslegung zunächst mit Empfehlungen eines Sachverständigen zu "zweckmäßigem" Verhalten vergleichbar. Sie sind - heute meist (auch) wissenschaftlich begründete - Arbeitsmethoden zur rechnungstechnischen Bewältigung jederzeit wiederholbarer vermögensrelevanter Wirtschaftsvorgänge und haben ihre Parallele in der lex artis der Medizin, die ebenfalls erst durch die allgemeine Anerkennung zu "allgemein anerkannten Regeln der ärztlichen Kunst" wird.[2]
Man kann sie daher in diesem Sinne als Erfahrungssätze besonderer Sachkunde ansehen, ohne ihnen aber damit schon selbst Rechtsnormqualität zuzusprechen.[3]
In diesem Zusammenhang ist noch ein - schon oben kurz angesprochenes - Mißverständnis auszuräumen. Es betrifft den Alleinvertretungsanspruch der Betriebswirtschaftslehre zur unmittelbaren

---

1) etwa außer dem einfachen der verlängerte, weitergeleitete, Kontokorrent- und Konzerneigentumsvorbehalt, vgl. Baur aaO S. 565 ff., und das Sicherungseigentum
2) vgl. auch Leffson aaO S. 46, der einen consensus omnium für notwendig hält.
3) vgl. zu den Regeln der Technik Herschel NJW 68 S.618

Bestimmung der GoB. In dieser Allgemeinheit und Absolutheit hat der Anspruch keine Gültigkeit.
Es ist zwar richtig, daß die Betriebswirtschaftslehre am Anfang dieses Jahrhunderts wenig entwickelt war und daher weder für den Gesetzgeber noch für die Rechtsprechung als Quelle der GoB herangezogen werden konnte. Auch ist niemandem verborgen geblieben, daß die Betriebswirtschaftslehre ein hochentwickeltes Wissenschaftsgebiet geworden ist. Daraus darf man jedoch für das heutige Gesetz nicht schon schließen, die Zuständigkeit der "Rechtsschöpfung"[1] sei im vorliegenden Fall - bei unverändertem Gesetzeswortlaut - allein auf die Wissenschaft übergegangen. Ein solcher Schluß wäre allenfalls dann zulässig, wenn die Gesetzesbestimmungen in anderer Weise nicht mehr sinnvoll auszulegen wären, wobei zu beachten ist, daß selbst ein schlechtes Gesetz an sich noch keineswegs zu einer im wirtschaftswissenschaftlichen Sinne besseren Auslegung zwingt.[2]
Von Seiten der Betriebswirtschaftslehre wird zwar auch weiterhin bei der Ansicht, für die Bestimmung der GoB könne nicht die Praxis maßgebend sein, sondern sie müßten allein von der Betriebswirtschaftslehre abgeleitet werden, zu recht darauf hingewiesen, zwischen den Kaufleuten einerseits und den durch die Rechnungslegung geschützten Dritten und der Öffentlichkeit andererseits bestehe ein Interessenwiderstreit,[3] der nur von der Betriebswirtschaftslehre als neutraler Instanz gelöst werden könne.

Denn tatsächlich ist ein solcher Interessenwiderstreit z.B. beim Jahresabschluß offensichtlich.[4] Mit dem Jahresabschluß soll nach Absicht des Gesetzgebers Rechenschaft über die abgelaufene Periode gelegt werden,[5] was bedeutet, daß die Unternehmungsleitung ins-

---

1) mittelbar aufgrund der gesetzlichen Verweisungstechnik
2) Dahm aaO S. 65
3) zur Interessentenstellung der Kaufleute vgl. Leffson aaO S. 28, 41
4) dazu Baetge, Konzept zur Übung Bank-BWL, WS 1969/70
5) vgl. oben die Ausführungen zum Gesetzeszweck

besondere die "outsider" informieren soll, wie gut mit dem Kapital der Unternehmung gearbeitet worden ist oder anders ausgedrückt: wie hoch der Periodenerfolg war. Mit dem Periodenerfolg soll der Abschlußleser erfahren, wie alle betrieblichen Entscheidungen in der vergangenen Periode zusammengewirkt haben. Da der Bilanzleser eine Reihe von Entscheidungen, die die Unternehmungsleitung betreffen, in der Regel von der Höhe des ausgewiesenen Jahreserfolges abhängig macht, ist die Unternehmungsleitung daran interessiert, den Bilanzlesern das gewünschte Bild von der Lage der Unternehmung zu zeichnen. Eine solche Möglichkeit ist aber nur gegeben, wenn man in "guten" Jahren stille Rücklagen bilden und sie in "schlechten" Jahren wieder (still) auflösen kann. Auf diese Weise gelingt es, den Jahresabschluß zu manipulieren.

Da also die Kaufleute tendenziell bestrebt sind, den Bilanzleser zufriedenzustellen, besteht die Gefahr, daß sie solche Manipulationen auch praktizieren, vielleicht sogar bei einer Befragung diejenigen Bilanzierungsgewohnheiten als GoB ansehen werden, die die Möglichkeit zur Manipulation des Jahreserfolges geben.

Die Kaufleute sind also Interessenvertreter. Daher dürfe auch die Rechtsprechung - so heißt es bei Leffson[1] - bei Streitfragen über die GoB nicht den an dem Ergebnis Interessierten die Stellung von Sachverständigen einräumen.

Diese Aussage ist zweifellos richtig. Denn eine Übung, die nicht als objektiv und dem Gesetzeszweck entsprechend anzusehen ist, die bei der Beurteilung der GoB nicht die Zwecke des Jahresabschlusses, sondern lediglich oder übermäßig einseitig die subjektiven Interessen der Praxis beachtet, kann nicht als Quelle der GoB angesehen werden.

Entscheidende Frage ist aber, ob nicht trotz all dieser gegen die Praxis als Quelle der GoB sprechender Gesichtspunkte die Übung und Ansichten der Kaufleute in irgendeiner Form die Wirkung haben können, theoretisch als richtig erkannte GoB in

---

1) Leffson aaO S. 41 f.

"Recht" (verbindliche GoB) umzuwandeln. Das kann nach der gesetzlichen Regelung nur dann geschehen, wenn (auch) die Praxis Ausdruck allgemeiner Anerkennung ist. Diese Möglichkeit scheint auch Leffson nicht auszuschließen, wenn er zur rechtlichen Gültigkeit eines GoB einen consensus omnium fordert. Denn allgemeine Übereinstimmung bedeutet u.U. auch Zustimmung in der Praxis, zumal in der Wissenschaft auch die Kaufleute "voll zu Gehör kommen".[1] Daß andererseits "allgemeine Anerkennung" nicht stets und allein mit praktischer Anerkennung gleichzusetzen ist, kann schon jetzt mit Sicherheit festgestellt werden. Die genauere Qualifizierung der "allgemeinen Anerkennung" einer zweckkonformen Regel muß jedoch der weiteren Erörterung vorbehalten bleiben.

(f) Komparative Interpretation

Die komparative Interpretation erforscht rechtsvergleichend die übereinstimmende oder unterschiedliche Entwicklung oder Gestaltung von Rechtsbegriffen und Rechtsinstituten in verschiedenen Rechtsordnungen und verdeutlicht und erschließt bisweilen erst dadurch ihren Sinn. Zur vollständigen Sinnermittlung des zu untersuchenden Begriffs soll daher auch diese Auslegungsmethode berücksichtigt werden.[2]

Das Schweizerische Obligationenrecht spricht in § 959 von "allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen" und betont damit noch deutlicher als das HGB die Vorstellung des Gesetzgebers von der Notwendigkeit allgemeiner Anerkennung.[3]

---

1) Leffson aaO S. 45

2) Da das Handelsrecht und auch Art und Form der Rechnungslegung von der jeweiligen Wirtschaftsordnung abhängig sind (vgl. 1. Abschn. A. II und Leffson aaO S. 47), können nur mit der westdeutschen vergleichbare Wirtschaftsordnungen herangezogen werden. Die Auswahl der Staaten mit marktwirtschaftlich orientierter Wirtschaftsordnung kann außerdem nur beispielhaft, allenfalls repräsentativ sein.

3) vgl. dazu Guggisberg aaO S. 270 ff. und 302 ff. (allerdings vorwiegend betriebswirtschaftlich-theoretische Einordnung der GoB)

Ähnlich kennen das amerikanische und englische Prüfungswesen "Generally accepted accounting principles"[1] bzw. "recognized principles of accounting".[2] Diese Formulierung weist weniger auf einen Auftrag der Praxis zur Entwicklung der Grundsätze hin. Es ist aber festzustellen, daß auch hier die Grundsätze der Rechnungslegung sich zunächst aus den Gepflogenheiten der Kaufleute entwickelten. Es gab keine andere Instanz, die bei der zweckgerechten Bestimmung der Grundsätze hätte helfen können. Seit langem arbeiten jedoch Verbände und Institute an der Gewinnung von Einzelergebnissen,[3] die von der Praxis als Grundsätze übernommen werden sollen. Nur insoweit wird also die Gültigkeit und Ordnungsmäßigkeit der accounting principles als Grundsätze der Rechnungslegung bejaht, nur insoweit füllen sie den Bereich, der nicht durch Vorschriften oder Verordnungen geregelt ist,[4] aus, als sie den Zwecken der Rechnungslegung entsprechen.

Die so entwickelten "accounting principles" sollten ebenso wie das "common law" schließlich zu einer einem umfassenden Gesetz entsprechenden Gesamtregelung führen.[5] Die "accepted accounting principles" werden daher z.T. noch bis in die Gegenwart kasuistisch nach den im Wirtschaftsleben und in der Wissenschaft gerade aufgeworfenen Fragen entwickelt. Jedoch bemüht sich vor allem das amerikanische Institut der Wirtschaftsprüfer (AICPA) seit 1965 die aufgetretenen Widersprüche dadurch zu vermeiden, daß es die accounting principles aus einem einheitlichen Zwecksystem deduziert und sodann der Praxis zur Annahme vorschlägt.[6]

---

1) so im üblichen Bestätigungsvermerk des amerik. Abschlußprüfers, vgl. Powell aaO S. 85, Lück aaO S. 37
2) englische Formulierung nach Trumpler aaO S. 91
3) vgl. Lück aaO S. 32 ff.
4) das amerikanische Recht kennt keine gesetzliche Regelung oder Verweisung, vgl. Kruse ZfB 1968 S. 435, Lück S. 32,37,48 Powell aaO S. 86,,Storey aaO S. 1ff
5) Schönfeld-Holzer aaO S. 473
6) vgl. AICPA, APB Opinion No. 5, S. 6521 ff.

Ansonsten weisen aber zahlreiche Gedanken und Begriffe unserer und der amerikanischen Regelung auffallende Parallelen und Übereinstimmungen auf.[1] Auch wenn Spacek[2] in der Diskussion um die "generally accepted accounting principles" feststellt, diese Grundsätze seien nicht allgemein akzeptiert, sondern vielmehr nur toleriert, weist er lediglich auf das von den GoB zu lösende antinomische Spannungsverhältnis von Eigeninteresse des Kaufmanns (u.U. Verschleierung der Rechnungslegung) und Allgemeininteresse (objektive Richtigkeit der Rechnungslegung) hin. Keineswegs will er das Erfordernis der grundsätzlichen Anerkennung u.U. auch durch die Praxis als zweckentsprechender Regeln der Rechnungslegung leugnen.

Den im deutschen Recht vom Gesetzgeber angegebenen Zwecken der Rechnungslegung entspricht auch die amerikanische Literatur: "The purpose of accounting is to communicate the results of the economic activities of 'productive entities' to those entitled to know of them".[3]

Auch in Kanada wird seit 1961 in dem offiziellen Bestätigungsvermerk der Wirtschaftsprüfer der in den USA übliche Passus aufgenommen, der Jahresabschluß sei "in accordance with generally accepted accounting principles" aufgestellt.[4]

Ähnliche Auffassungen beherrschen das japanische Recht. Denn das Handelsgesetz, das 1899 in enger Anlehnung an das deutsche HGB von 1897 geschaffen wurde und in seinem § 32 den § 38 des deutschen HGB übernahm, hat besonders im Bilanzrecht unter dem Einfluß der amerikanischen Bilanzierungspraxis eine gleichartige Entwicklung genommen.[5]

Dieser Hinweis auf in ausländischem Recht und Prüfungswesen inhaltlich den GoB entsprechende Begriffe mag genügen. Er hat deutlich gemacht, daß auch die Rechtsordnungen und die Praxis

---

1) vgl. Zimmermann und Holzer ZfB 1964 S. 141 ff., u. AICPA, Kap. 1 und Kap. 13
2) Spacek aaO S. 41 - 46
3) Coutts aaO S. 181
4) Skinner aaO S. 463, es finden sich aber auch eine Reihe anderer Ausdrücke in der neueren amerikanischen Literatur (wie methode conventions, rules and postulates) vgl. Dux aaO S. 19
5) vgl. Akio Mori aaO S. 481 ff.

in anderen Staaten auf dem Gebiet der Rechnungslegung ohne unbestimmte, generalklauselartige Begriffe nicht auskommen, daß sie aber auch - in Übereinstimmung mit dem bisher gefundenen Interpretationsergebnis - auf die zweckorientierte Ableitung der Grundsätze und deren "allgemeine Anerkennung" nicht verzichten. Damit hat auch die komparative Auslegung die Richtigkeit der bisherigen Sinnermittlung bestärkt und zugleich die übrigen Auslegungsmethoden fruchtbar ergänzt.

d) Zusammenfassung der Auslegung

Die bisherige, der Auslegung gewidmete Erörterung hat gezeigt, daß die rechtlich verbindlichen Grundsätze nicht stets allein durch die wissenschaftstheoretische Untersuchung seitens der Wirtschaftswissenschaft bestimmt werden können. Dazu bedarf es vielmehr weiterer Voraussetzungen. Eine Zusatzvoraussetzung läßt jedenfalls aufgrund der Auslegung sich als allgemeine Anerkennung von - heute überwiegend durch die Wirtschaftswissenschaft entwickelten - Regeln der Rechnungslegung, umschreiben, so daß sich der Begriff "GoB" sinnverdeutlichend durch die Worte "allgemein anerkannte Regeln ordnungsmäßiger Rechnungslegung" ersetzen ließe. Durch diese Formulierung wird nämlich ausgesprochen, daß die ordnungsmäßige Buchführung - selbstverständlich die angestrebte Ordnung verwirklichenden - Regeln beherrscht ist, von Regeln, die - was ebenso selbstverständlich ist - wegen ihrer Fachbezogenheit und ihres oft diffizile wirtschaftliche Zusammenhänge ordnenden Charakters gerade bei Einzelfragen regelmäßig nur von den besten Fachkennern, also den Wirtschaftswissenschaftlern, mitgeformt werden können. Es bleibt bei dieser Formulierung nicht zweifelhaft, welche überragende Stellung der Wirtschaftswissenschaft faktisch bei der Entstehung von GoB zukommt.

Ebenso klar soll jedoch auch zum Ausdruck kommen, daß es sich zunächst - nach theoretischer Ableitung - "nur" um außerrechtliche, betriebswirtschaftliche Regeln handelt, die den Charakter der

Rechtsverbindlichkeit erst durch das zusätzliche Moment der allgemeinen Zustimmung erhalten. Darauf soll das Erfordernis der allgemeinen Anerkennung hinweisen.

Dem Gesetz war vor allem zu entnehmen, daß die GoB helfen sollen, die Zwecke des Gläubigerschutzes, der Dokumentation und der Rechenschaft zu gewährleisten. Nur solche Regeln, die diesen Zwecken entsprechen, können daher GoB sein.

Die Auslegung hat auch ergeben, daß sich der wesentliche Sinngehalt des Gesetzes schon aus dem Wortlaut ableiten ließ. Dieser Sinn blieb maßgebend, da er weder dem wirklichen Willen des Gesetzes[1] noch dem Sinn und Zweck der Vorschrift, noch jeder wirtschaftlichen Vernunft widersprach.[2]

Deutet man die Vorstellungen des historischen Gesetzgebers dahin, daß für die GoB ausschließlich die kaufmännischen Übungen und Gepflogenheiten entscheiden sollten, so ist festzustellen, daß eine solche Interpretation den betreffenden Bestimmungen keinen zweckgerechten und zeitgemäßen Sinn gibt.

Die Richtigkeit des Auslegungsergebnisses bestätigen verschiedene andere Methoden, u.a. auch der kurze rechtsvergleichende Ausblick.

Die oben angeschnittene Frage nach der Auslegung wirtschaftswissenschaftlicher Begriffe ist damit zugleich einerseits dahin zu beantworten, daß es für den Gesetzesbegriff "ordnungsmäßige Buchführung" ausschließlich eine wirtschaftswissenschaftliche Verständnismöglichkeit gibt, da außer der wirtschaftswissenschaftlichen Vorstellung keine andere mit dem gesetzlichen Terminus verbunden werden kann. Insofern ist daher auch der Rechtsanwendende an den wirtschaftswissenschaftlichen Begriff streng gebunden.[3] Andererseits war jedoch zu beachten, daß der Gesetzgeber - auch in neueren Gesetzen - nicht nur von ord-

---

1) nicht des Gesetzgebers
2) zur Auslegung von Vorschriften gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes vgl. Weinsheimer aaO S. 59 ff.
3) Rinek aaO S. 370, vgl. auch S. 363 ff.

nungsmäßiger Buchführung, sondern von G r u n d s ä t z e n i.S. von allgemein anerkannten Regeln ordnungsmäßiger Buchführung spricht. Die Berücksichtigung dieses Faktums führte im Wege der juristischen Auslegung dazu, einen rechtlich verbindlichen GoB erst dann anzunehmen, wenn dieses Stadium der allgemeinen Anerkennung erreicht ist.

Damit kann es - was für die folgende Erörterung entscheidend ist, keine (verbindlichen) GoB ohne eine "allgemeine Anerkennung", aber ebensowenig ohne Berücksichtigung der Wirtschaftswissenschaft geben. Allerdings war das Verhältnis beider Faktoren, der deduktiven Ableitung und der allgemeinen Anerkennung noch nicht vollständig und endgültig zu klären.

Die Untersuchung der Rechtsnatur der GoB soll hier nun weiterhelfen und zeigen, wie sich die genannten Eigenschaften der GoB rechtsdogmatisch auswirken, d.h. welcher Sinn und Rechtswert den vorhandenen rechtlichen Erscheinungen (GoB) im Rahmen des geltenden Rechtssystems zukommt.[1)]

Selbst wenn hierbei die herkömmlichen Mittel der Dogmatik nicht ausreichen sollten, eine zweifelsfreie Lösung herbeizuführen, darf man das Streben nach einer eindeutigen Klärung der GoB nicht aufgeben, da für die weitere Erörterung eine systematische Grundlage nötig ist. Es geht dann darum, wenigstens eine Arbeitshypothese zu finden. Zu diesem Zweck ist den GoB diejenige Rechtsnatur beizulegen, welche die ihnen zugrundeliegenden Erscheinungen des sozialen Lebens am besten zu erklären vermag.

III. Rechtliche Qualifizierung der GoB auf der Grundlage der Auslegung

Überblickt man den Stand der Meinungen zur Rechtsnatur der GoB, so bietet sich ein unklares und unübersichtliches Bild, aus dem

---

1) vgl. zur Rechtsdogmatik Baumgarten aaO S. 33, Coing aaO S. 5 f., 275 ff., Weber, Wirtschaft und Gesellschaft S. 1 f., 13, 368

sich nicht einmal annähernd eine zweifelsfreie Lösung ableiten läßt. Das überrascht deshalb nicht, weil einerseits eine ausdrückliche Regelung fehlt[1] und andererseits nirgends der Versuch gemacht wird, durch systematische, zeitgemäße Interpretation der betreffenden Vorschriften zuverlässige Anhaltspunkte oder zumindest brauchbare Leitlinien für die dogmatische Einordnung zu erhalten.[2] Jedes Bemühen der Dogmatik muß aber auf Schwierigkeiten stoßen und zu Zufallsergebnissen führen, läßt es vor allem den Gesichtspunkt der systematischen Inhaltsbestimmung der Gesetzesnormen außer acht. Es wird heute ein Spektrum von Lösungen angeboten, das sich von der Qualifizierung als außerrechtlicher, betriebswirtschaftlicher Fachkunst bis hin zu verbindlichen Rechtsnormen erstreckt.[3] Im Rahmen der Bestimmung der Rechtsnatur soll zugleich versucht werden, die verschiedenen Ansichten zu erörtern und unter Beachtung der Auslegungsergebnisse auf ihre Haltbarkeit hin zu überprüfen.

1) Die GoB als selbständige Rechtsquelle (Rechtsnormen)

Es ist üblich, verschiedene Arten von Rechtsquellen oder Erscheinungsformen des Rechts zu unterscheiden. So pflegt man z.B. dem gesetzten Recht - wie Gesetz, Verordnung, autonome Satzung - das Gewohnheitsrecht gegenüberzustellen. Während die erste und häufigste Rechtsquelle[4] auf der autoritären Entscheidung des hoheitlichen Verbandes, der die Rechtssetzungsbefugnis hat, d.h. auf den Willen des Staates zurückgeht, beruht diese auf einer von der allgemeinen Rechtsüberzeugung getragenen Übung.[5] Beide Arten von Rechtsquellen bezeichnet man wiederum mit dem Oberbegriff Rechtsnorm, die die Eigenschaft

---

1) anders als z.B. im Tarifvertragsgesetz
2) vgl. jedoch jetzt Kruse, GoB
3) vgl. etwa Baumbach-Duden § 38 Anm. 1 E, Becker-Riewald-Koch § 162 Anm. 5 b) (2), Bräuer aaO S. 2 f., auch Kruse, GoB, S.5f.
4) vgl. Baumgarten S. 26
5) weshalb Dahm aaO S. 46 sprachlich korrekter als Rechtsquelle den Sachverhalt bezeichnet, der den Rechtssatz unmittelbar aus sich erzeugt, vgl. auch German, Grundlagen S. 33

einer rechtsverbindlichen abstrakten[1] und generellen[2] Regelung hat. Schon daraus erhellt, daß mit der Bezeichnung eines Rechtssatzes als Rechtsnorm - insbesondere wenn man mit Jellinek[3] Rechtsnormen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung anerkennt, hinter denen sich sowohl Rechtliches als auch Tatsächliches verbergen kann - für unsere Fragen noch nicht viel gewonnen ist. Man muß vielmehr eine genauere Qualifikation vornehmen, um aus der rechtswertmäßigen Einordnung einer rechtlich relevanten Erscheinungsform konkrete Folgerungen ziehen zu können - eine Erkenntnis, die in der Literatur ebenfalls zu wenig beachtet wird.

a) Die GoB als formelle Gesetze

(a) Die Übernahme in gesetzliche Vorschriften

Wie schon oben angedeutet, erhalten die GoB Gesetzeskraft, indem sie in gesetzliche Vorschriften transponiert werden. So wurden durch das Gesetz zur Änderung des HGB und der AO zahlreiche, bisher als Teil der GoB anerkannte Regelungen durch Änderung, Ergänzung oder Neueinfügung der §§ 38, 39, 40, 44, 44 a, 44 b und 47 a HGB in das Gesetz aufgenommen. Dazu gehört u.a. die gesetzliche Anerkennung des Mikrofilmverfahrens und die Erleichterung handelrechtlicher Inventarisierungs- und Bewertungsvorschriften. Weiterhin sind z.B. schon bisher gewisse fundamentale Grundsätze in den steuergesetzlichen Vorschriften des § 162 Abs. 2-9 AO enthalten, von denen - ebenfalls durch das Änderungsgesetz - Abs. 8 neu gefaßt und Abs. 9 eingefügt wurde. Diese Beispiele zeigen, daß der Gesetzgeber auch solche Regeln und Verhaltensweisen, die in der Praxis wie Teile der GoB gehandhabt wurden, nachträglich, i.d.R. um Zweifelsfragen auszuschließen, zu Rechtsnormen erhoben hat. Wichtig ist bei den genannten Fällen, daß der Gesetzgeber sich erst dann zu einem Tätigwerden veranlaß gesehen hat, nachdem sich Regeln der Rechnungslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes in der Praxis zu Grundsätzen zu entwickeln begannen. Das Gesetz spricht heute,

1) gegenüber z.B. sozialen, Fach- oder technischen Normen
2) z.B. gegenüber einem Verwaltungsakt oder einem Vertragswerk zwischen bestimmten Personen
3) Verwaltungsrecht S. 132 ff.

um für die Zukunft ähnlichen Schwierigkeiten zu entgehen, bewußt generell und neutral z.B. von einer "verkleinerten Wiedergabe auf einem Bildträger",[1] ohne ein bestimmtes Verfahren der Wiedergabe vorzuschreiben: Obgleich beim gegenwärtigen Stand der Technik als verkleinerte Wiedergabe in erster Linie die Mikroverfilmung in Frage kommt, wurde dieser in Literatur und Praxis geläufige Begriff nicht in das Gesetz übernommen, um der Praxis für eine weitere technische Entwicklung Raum zu lassen.[2] Die Gesetzgebung wird auch in Zukunft auf diesem Bereich so allgemeine Regeln aufstellen müssen, daß (der Praxis) der bestmögliche Weg zur Verfolgung der unbedingt einzuhaltenden Zwecke offensteht.

Da es außer Zweifel steht, daß der Gesetzgeber durch die Fixierung von Ausweis- und Bewertungsvorschriften in den Aktienrechtsreformen im wesentlichen nur gesetzlich festgelegt hat, was jedenfalls nicht durch die Übung der Kaufleute allgemein anerkannt war - die Reformen dienten ja gerade dazu, die besonders in Wirtschaftskrisen zutagetretenen Mißstände und Mißbräuche auf einem wirtschaftlich bedeutenden Rechtsgebiet zu beseitigen - kann man nicht ohne weiteres annehmen, bei diesen Vorschriften handele es sich von Anfang an und insgesamt um kodifizierte GoB, die ebenfalls auch für alle anderen Unternehmensformen verbindlich seien.[3]

Vorschriften eines besonderen Rechtsgebiets[4] können nämlich die GoB nach ihrem allgemein möglichen Inhalt überschreiten, ihnen widersprechen oder sogar durch die allgemeine Entwicklung der Rechnungslegung überholt sein.[5]

Das erste kann durch die besondere Struktur des Wirtschafts-

---

1) vgl. § 44 a HGB
2) vgl. die Begründung im Regierungsentwurf BT IV/2865, S. 9
3) vgl. zu dieser äußerst umstrittenen Frage z.B. Greiffenhagen, Beiträge, S. 157 ff. m.w.N. und jetzt ausführlich Kruse, GoB, S. 193 ff. m.w.N.
4) z.B. des Aktienrechts
5) vgl. dazu Leffson aaO S. 12

subjekts begründet sein, wie etwa bei den Vorschriften des Aktiengesetzes, nach denen Eigenkapital und Gewinn in Grundkapital, Rücklagen, Vortrag und Jahresüberschuß bzw. Jahresfehlbetrag aufgeteilt werden. Der Gesetzgeber kann aus wirtschaftspolitischen oder gesellschaftspolitischen Überlegungen Rechtsnormen schaffen, die bisher keineswegs als GoB angesehen werden konnten. Dabei kann es durchaus sein, daß diese Überlegungen wegen der verschiedenen Interessenlagen nur auf eine oder auf mehrere bestimmte Arten von Handelsgesellschaften zutreffen. Es gibt deshalb nicht einmal eine Vermutung dafür, daß der Inhalt einer z.B. den Jahresabschluß der Aktiengesellschaft regelnden Rechtsnorm zum Zeitpunkt ihres Erlasses für die Aktiengesellschaft einen GoB dargestellt hätte.
Noch weniger ist anzunehmen, daß die getroffene rechtliche Regelung nunmehr von allen Kaufleuten als GoB zu beachten wäre.[1)]

Ein Beispiel für den Widerspruch von Rechtsvorschrift und GoB ist die alte Fassung des § 132 Abs. 1, I. Ziff. 7 AktG 1937, nach dem Verluste und Wertminderungen, die aus der gesetzlichen Rücklage gedeckt wurden, in einem besonderen Aufwandsposten auszuweisen waren.
Für den dritten Fall können als Beispiele der oben zitierte § 44 a (nachträgliche Zulassung der Mikrofilmaufbewahrung) und § 43 Abs. 2 HGB (nachträgliche Sollvorschrift) angeführt werden.
Diese Feststellungen schließen jedoch nicht die Möglichkeit aus, daß z.B. die gegenwärtigen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften - auch soweit ihr Inhalt bis 1965 nicht allgemeiner Übung entsprach - sich wenigstens zum Teil mit den GoB decken. Eine Kongruenz wird heute sogar in vielen Fällen vorliegen, zumal die Wissenschaft und der Gesetzgeber auch die allgemeine Praxis von den zweckentsprechenden Mitteln einer ob-

---

1) dazu Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 18 und 98, Gadow- Mellerowicz, 3. Aufl., § 149 Anm. 5

jektiven Rechnungslegung überzeugt haben.[1] Es bedarf aber in jedem Einzelfall einer umfassenden, die allgemeine Anerkennung berücksichtigende Prüfung, ob eine Regel ohne die ihr verliehene Rechtsnormqualität einen GoB darstellen würde.[2]

Aus diesen Gründen genügt es nicht - auch nicht für einen rechtlichen Teilbereich - auf Gesetze zu verweisen, um damit den Beweis zu führen, eine Regel der Rechnungslegung sei GoB. Vielmehr verläuft der Gedankengang umgekehrt. Es ist zunächst nach allgemeinen, die GoB charakterisierenden Kriterien zu untersuchen, ob diese oder jene Handhabung den Grundsätzen zuzuordnen ist. Die Feststellung einer identischen Vorschrift auf Sondergebieten - mag sie auch für den betreffenden Bereich zwingend sein- ist per se für das allgemeine Handelsrecht, was ihren Verbindlichkeitscharakter angeht, bedeutungslos, weil allein durch einen gesetzlichen Befehl keine Grundsätze geschaffen werden können.[3] Denn wie bei der Darstellung der formell-rechtlichen Funktion der GoB festgestellt, ist zu unterscheiden zwischen GoB im engeren Sinne - Grundsätzen, die sich außerhalb des Gesetzes selbständig entwickeln - und Rechtsvorschriften, die inhaltlich schon bestehende GoB übernehmen oder eine solche Wirkung und Überzeugungskraft haben, daß sie im Laufe der Zeit inhaltlich mit den GoB übereinstimmen (GoB im weiteren Sinne).

Wenn der Gesetzgeber bestimmte Grundsätze, weil er sie für besonders wichtig hielt, allgemein verbindlich kodifizierte, wie z.B. in den §§ 38 ff. HGB, so ist das zwar für den Verpflich-

---

1) das gut ausgebildete Bilanzrecht der Aktiengesellschaft war stets Vorbild und Anregung für die gesamte Praxis

2) Klein aaO S. 90 bemerkt daher zu Recht: "Das Ergebnis dieser Prüfung kann zu verschiedenen Zeitpunkten verschieden ausfallen. So ist es denkbar, daß es im Zeitpunkt des Erlasses der Rechtsnorm negativ ausfällt, daß aber vielleicht unter dem Einfluß der im Teilbereich bestehenden Rechtsnorm sich im Laufe der Zeit allgemein ein entsprechender Grundsatz herausbildet".

3) vgl. Klein aaO S. 90

teten und Rechtsanwendenden insofern eine Erleichterung, als ihre Entstehung und Ermittlung nicht problematisch sind, da sie nunmehr einen konkreten und greifbaren Rechtswert besitzen. Sie sind zum wahren Gesetzesbestandteil geworden und der frühere Charakter als GoB hat keinerlei dogmatisches, sondern nur noch historisches Interesse.
Kodifiziert ist jedoch nur der geringste, wenn auch ein wichtiger Teil der GoB, so daß eine Identifizierung von GoB und Gesetzen aus dem Gesichtspunkt der gesetzlichen Übernahme von Grundsätzen ausscheidet.[1] Die GoB (im engeren Sinne) können nur eine außerhalb von gesetzlichen Einzelvorschriften stehende Rechtsquelle sein.[2] Sie müssen aufgrund der Verweisungsart der betreffenden Vorschriften rechtslogisch in ihrer Gesamtheit neben den gesetzlichen Einzelbestimmungen, den GoB im weiteren Sinne stehen.[3]

(b) Gesetzeskraft der GoB aufgrund gesetzlicher Verweisung
Der Begriff "GoB" ist jedoch Teil einer gesetzlichen Vorschrift. Um gesetzliche Einzelregelungen zu vermeiden, wird in gesetzlichen Bestimmungen auf die GoB Bezug genommen. Diese Bezugnahmen könnten bedeuten, daß die GoB ihren Charakter dahin gestalten oder ändern, daß sie im ganzen Gesetzeskraft erhalten.[4] Fraglich ist daher, wie dieser Vorgang der Bezugnahme juristisch zu qualifizieren ist.
Ohne Zweifel treten das objektive Recht und die GoB durch gesetzliche Verweisungen in enge Berührung. Es wird zwar nicht ein bestimmter, aus einem konkreten Sachverhalt entnommener Inhalt in ein positives Gesetz aufgenommen - ein Vorgang, der

---

1) Gadow-Mellerowicz § 149 Anm. 5
2) Leffson aaO S. 12
3) eine Rückverweisung des Gesetzes in § 38 HGB auf Gesetzesinhalte wäre widersinnig, vgl. deutlicher den Wortlaut des § 149 AktG
4) so wohl Schröder aaO S. 198

dazu führt, daß ein GoB seine frühere Eigenart funktionell vollständig verliert - die GoB werden jedoch durch die gesetzliche Verweisung zum "Hilfsbegriff für die objektivrechtliche Beurteilung erhoben".[1]

Das Gesetz kennt verschiedene Arten von Verweisungen. Man kann nach dem Rechtswert des jeweiligen Verweisungsobjekts Verweisungen auf rechtliche und außerrechtliche Phänomene unterscheiden. In die erste Gruppe ist insbesondere die Bezugnahme des Gesetzes auf andere Rechtsnormen einzuordnen. Eine solche Bezugnahme hat regelmäßig die Bedeutung, andere, auch fremde Rechtsnormen in das verweisende Gesetz hineinzuziehen, um diesem einen erweiterten Inhalt zu geben.[2] Fraglich kann nur sein, ob sich darin die Wirkung der Verweisung erschöpft oder ob sie den Rechtscharakter der in Bezug genommenen Norm berührt. Diese Frage ist in solcher Fallgestaltung (Verweisung auf fremde Rechtsnormen) im wesentlichen nur da von Interesse, wo das Gesetz fremde Rechtsnormen für die Rechtsanwendung anerkennt und zwar für die Feststellung, ob diese Verweisung fremdes Recht zu eigenem macht.[3]

Dölle hat für das Internationale Privatrecht mit gewichtigen Argumenten nachzuweisen versucht, "daß es sich bei der Anwendung fremden Rechts um die Anwendung von Recht und nicht von Tatsachen handelt und daß der sachliche Grund für diese Anwendung in einem elementaren Erfordernis der Gerechtigkeit liegt, wäh-

---

1) Oertmann aaO S. 361; zur gesetzlichen Verweisung vgl. Herschel NJW 1968, S. 619 f., auch zur folgenden Argumentation

2) Ein ähnlicher Gedanke scheint bei Leffson anzuklingen, der darauf hinweist, daß die GoB auch zu "beachten" wären, wenn es eine gesetzliche Verweisung, wie z.B. im angelsächsischen Recht, nicht gäbe und dann fortfährt: "Dadurch aber, daß den Kaufleuten in § 38 HGB ausdrücklich vorgeschrieben ist, diese Grundsätze einzuhalten, sind sie zugleich ein notwendiger Bestandteil des kaufmännischen Rechnungswesens wie der Rechtsordnung", S. 46

3) an der Rechtsnormqualität für die fremde Rechtsordnung besteht kein Zweifel

rend der formelle Wirkungsgrund des ausländischen Rechts allein in dem Anwendungsbefehl des eigenen Gesetzgebers zu suchen ist".[1]

Trotzdem wird das fremde Recht nicht "Bestandteil des eigenen Rechts".[2] Für die einheimische Rechtsordnung kann es nach wie vor nicht - selbstverständlich nicht aus eigener Kraft - als Rechtssatz gelten.
Auch aus diesem Beispiel, welches zeigt, daß die zunächst für die eigene Rechtsordnung unverbindlichen ausländischen Regeln diese ihre Eigenschaft als solche nicht durch eine einheimische Gesetzesverweisung verändern, erhellt, daß eine Gesetzesverweisung keinerlei rechtliche Veränderung an den Verweisungsnormen und -tatbeständen herbeiführt.[3]
Noch deutlicher wird die Qualifikation des rechtlichen Vorgangs der Verweisung, wenn man die Fälle ins Auge faßt, in denen das Gesetz auf außerrechtliche Tatbestände und Erscheinungen verweist. Hier fehlt es einmal an dem "elementaren Erfordernis der Gerechtigkeit".[4] Erst recht spricht nichts für den Willen des Gesetzgebers, den außerrechtlichen Tatbestand in die von ihm erlassenen Bestimmungen mit selbständiger normativer Kraft aufzunehmen. Wie Oertmann[5] sieht denn auch Engisch[6] in der Verweisung auf Normen der Moral, der Sitte und des Verkehrs keine Erhebung

---

1) Dölle aaO S. 46, zur Problematik der Inkorporationstheorie vgl. jedoch z.B. Makarov aaO S. 21
2) Dölle aaO S. 43, vgl. auch Enneccerus-Nipperdey aaO S. 395; demgegenüber erhebt Art. 25 GG die allgemeinen Regeln des Völkerrechts kraft ausdrücklicher Anordnung in Quasi-Verfassungsrang, vgl. Schmidt-Bleibtreu/Klein aaO S. 316 Anm. 1, Hamann-Lenz Anm. 1, v.Mangoldt-Klein Art. 25 II
3) es ist in dieser Hinsicht nicht anders zu beurteilen, als würde das Gesetz auf außerrechtliches Gebiet verweisen
4) Dölle aaO S. 46
5) aaO S. 359 ff.
6) Einheit der Rechtsordnung S. 26 u. Form und Stoff, S. 102

dieser Regeln zu gesetzlichen Normen und Rechtssätzen. Nach ihrer Ansicht finden durch Verweisungen Einverleibungen statt, die aber die in Bezug genommenen Normen doch nicht zu Rechtsnormen der verweisenden Rechtsordnung machen, wenn sie es nicht schon sind. Einverleibt wird vielmehr nur der in Bezug genommene Norminhalt, die Worte als Sinnträger.[1]

Es ist etwas durchaus Alltägliches, man kann auch sagen, "ein bestimmender Grundzug moderner Gesetzgebungskunst",[2] außerrechtliche Ausfüllungsbegriffe[3] in Rechtsnormen zu verwenden. Hier verzichtet das Recht auf die inhaltlich ein für allemal bestimmte Regelung, bedient sich zu deren Herstellung im Einzelfalle eines außerrechtlichen Hilfsmittels, außerrechtlicher Ausfüllungsfaktoren.[4]

Dementsprechend unterscheidet Eugen Bucher[5] von den Rechtsnormbegriffen, "die allgemein gültig sind und an jede Rechtsordnung herangetragen werden können", Rechtsinhaltsbegriffe, die auf Außerrechtliches, also auch auf außerrechtliche Regelsysteme verweisen, ohne deren Charakter zu berühren.

Ein weiterer Gesichtspunkt führt die Möglichkeit der Annahme, die gesetzliche Verweisung statte die GoB selbst mit Gesetzeskraft aus, vollends ab absurdum. Der materielle Rechtsinhalt der Verweisungsnormen unterliegt ständig Wandlungen und Veränderungen. Wären die GoB Gesetze, so bedeuteten diese Wandlungen und Veränderungen Rechtssetzung. Die Verweisung wäre zugleich eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen. Zu Ende gedacht

---

1) Oertmann S. 364: "Was sie (sc. Verkehrssitte) schafft, hat nicht den Charakter von Rechtssätzen, sondern ist nur Ausfüllungsmaterial für die Anwendung anderweiter, staatlicher Sätze."
2) Oertmann aaO S. 367
3) Ausfüllung des Aussagewertes durch "außerjuristische Erwägungen", Schnorr aaO S. 263
4) vgl. Oertmann aaO S. 367 und 365
5) aaO S. 37, 71

würde das aber zu dem Ergebnis führen, daß nicht nur die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre und die Praxis der Wirtschaft unmittelbar zu Rechtsnormen würden, sondern daß auch die Vertreter dieser Wissenschaft und die Kaufleute in den Rang von gesetzschaffenden Normgebern erhoben würden.[1)]
Die gesetzlichen Verweisungen auf die GoB machen daher diese selbst nicht zu formellen Gesetzen. Die GoB bleiben, was sie von Natur aus in der Sache sind: außergesetzlicher, kaufmännisch-betriebswirtschaftlicher Beurteilungsstoff zur Ausfüllung staatlicher Rechtsnormen, zwar gesetzliche Tatbestandsmerkmale, aber nicht selbst Gesetz.[2)]

b) Die GoB als abgeleitete Rechtsnormen

Ist die Gesetzesqualität der GoB auch nicht durch den Vorgang der gesetzlichen Bezugnahme zu beweisen, so hat es dennoch nicht an Versuchen gefehlt, auf andere Weise ihren Rechtssatzcharakter zu begründen. Mit der Terminiologie Jellineks glaubt Döllerer[3)] einen gangbaren Weg gefunden zu haben: "Sie (die GoB) gehören zu den Rechtsquellen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung ... Sie sind nicht selbst Gesetz im formellen Sinne, sondern

---

1) ebenso würde die gesetzliche Verweisung auf die diligentia quam in suis (§ 277 BGB) bedeuten, der Gesetzgeber mache die Verhaltensweise eines Rechtssubjekts zum Bestandteil der objektiven Rechtsordnung oder er delegiere dem Individium sogar Gesetzgebungsmacht, vgl. Hoffmann NJW 1967 S. 1207; daß der Gesetzgeber auch eine atypische Rechtssetzungsbefugnis begründen kann, beweist § 1 TVG. Dieser Ausnahmefall beruht aber auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Bevollmächtigung der Tarifpartner; dazu z.B. Hueck-Nipperdey aaO S.346 ff.

2) i.E. ebenso, jedoch ohne weitere Begründung, Mutze DB 1969, S. 62 und Klein BB 1967 S. 89

3) WPg 1959 S. 653 ff., im Anschluß an ihn das überwiegende Schrifttum in der Betriebswirtschaftlehre und im Steuerrecht, z.B. Anderson aaO S. 14 f., Mattern-Meßmer § 162 Rdn. 1034, mit Einschränkung Schulze zur Wiesch aaO S. 38 f. so auch Leffson aaO bis zur 2. Auflage S. 2, in der 3. Auflage wird der Begriff nicht mehr gebraucht.

vom Gesetz abgeleitete Rechtssätze."[1]
Diese Feststellungen besagen für sich wenig. Es ist daher nötig - vor allem um weitere Irrtümer bezüglich dieser Terminologie zu vermeiden - das Verständnis der Rechtsquellen bei Jellinek etwas genauer zu beleuchten. Bedeutsam ist nämlich in diesem Zusammenhang, daß Jellinek zwei Hauptgruppen von Rechtsquellen unterscheidet: ursprüngliche und abgeleitete.[2] Die abgeleiteten Rechtsquellen sind solche, die einer ursprünglichen Rechtsquelle ihre Gültigkeit verdanken.[3] Ursprüngliche sind solche, die einer weiteren Ableitung nicht mehr fähig sind. So seien Verordnungen und Satzungen abgeleitete Rechtssätze, weil sie Rechtswirkungen auf unbestimmt wen ausübten und diese ihre Wirkungsmöglichkeit einem Gesetz verdanken. Das Gesetz verweise auf sie. Es könne aber auch auf andere Wirklichkeiten verweisen und ihnen die Macht beilegen, Rechtswirkungen auf unbestimmt wen auszuüben. "Das sind dann unsere sonstigen Quellen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung".[4] Jellinek ist um Beispiele nicht verlegen, die zeigen sollen, wie die Gesellschaft oder eine bestimmte Wissenschaft die Macht hat, gewisse vom Gesetz offen gelassene Fragen mit Wirkung für alle, die es angeht, bindend zu beantworten.[5] Der Einfluß der Wirklichkeit auf das geltende Recht kraft Verweisung sei nach all den Beispielen unverkennbar. Die Wirklichkeit sei zwar für sich betrachtet etwas rein Tatsächliches, durch die Ausstattung mit der Macht, Rechtsregeln ins Leben zu rufen oder ihren Inhalt zu bestimmen, werde die Wirklichkeit jedoch selbst ein rechtsbildender Faktor, eine Rechtsquelle mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung.[6]

---

1) Döllerer S. 653, zu diesen Begriffen Jellinek, Gesetz, S. 20, 81
2) Gesetz, S. 177 ff., auch S. 18, 40, 41 ff., 67
3) weshalb v.Tuhr von "sekundärer Rechtsquelle"spricht, S. 31
4) Jellinek, Verwaltungsrecht S. 133
5) ebenso, S. 133, z.B. "die hergebrachten Regeln des Zweikampfes" im inzwischen aufgehobenen § 207 StGB, auch S. 134 ff.
6) Jellinek, Gesetz, S. 18

Wenn bei den Rechtsquellen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung neben den "rechtlichen Sätzen"[1] die Sätze der allgemeinen Wissenschaften und der Technik mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung hervorgehoben werden und immer wieder darauf hingewiesen wird, daß diese Verweisungen auf außerjuristische, wandelbare Begriffsinhalte in der Wirkung in keiner Weise von den Verweisungen auf Verordnungen sich unterscheiden,[2] so steht man wiederum unmittelbar vor dem Problem der Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen.[3] Kaum anders auszulegen ist auch das von Jellinek[4] aufgegriffene Zitat: "Das Recht nimmt ohne weitere Verwandlung den Begriff in der Umgrenzung und Gestalt auf, wie ihn das Leben selbst darbietet, und indem die Jurisprudenz einen Begriff des Lebens ohne juristische Umgrenzung verwendet, stellt sie gleichsam der anderen Disziplin, zu welcher jener Begriff ex professo gehört, ein Blankett aus, welches letztere selbständig ausfüllen kann."[5]

Richtig ist an dieser Ansicht, daß durch gesetzliche Verweisungen auf Wissenschaft, Technik, Gesellschaft usw. oft der maßgebende Gesetzesstoff nicht durch die Rechtsordnung selbst, d.h. durch die nach der Verfassung für die Rechtssetzung zuständigen Stellen, sondern durch andere, möglicherweise auch außerrechtliche Quellen geschaffen wird. In diesem Sinne erhalten der Stand der Wissenschaft und die Anschauungen oder die Übungen

---

1) die schon nach Form und Inhalt einen Zusammenhang mit der Rechtsordnung aufweisen, z.B. Verordnung, Satzung, abgeleitetes Gewohnheitsrecht, Jellinek, Gesetz, S. 178 f.

2) vgl. Jellinek, Gesetz, S. 180: "Der Vergleich mit den Verordnungen wurde öfters gebraucht, einerseits zur starken Betonung der Abhängigkeit jener Rechtsquellen vom Willen des Gesetzgebers, andererseits zum Zwecke ihrer Kennzeichnung als Teile des objektiven Rechts."

3) auch der bei v.Tuhr gebrauchte Begriff "sekundäre Rechtsquelle" erinnert an die französischen lois secondaires, die den deutschen Verordnungen entsprechen.

4) Jellinek, Gesetz, S. 182

5) Zitelmann aaO S. 17 f.

der Gesellschaft abgeleitete Rechtssatzwirkung im Sinne von Jellinek. Damit ist jedoch nicht verbunden, daß die betreffenden Umstände der Wirklichkeit selbst Rechtssatzqualität erlangen. Die Wirklichkeit hat die Wirkung der Gesetzesausfüllung nicht aus eigener Kraft, "nicht weil sie gelten will, sondern weil und soweit das Staatsgesetz ihre Geltung vorschreibt. Sie schafft zwar Rechtsinhalt, aber nicht kraft eines von ihr selbst herrührenden, außerstaatlichen, sondern nur kraft des in dem sie anerkennenden Staatsgesetze gegebenen staatlichen Rechtsbefehls"[1].

Da es aber zum Wesen eines aus einer Rechtsquelle gewonnenen Rechtssatzes gehört, selbst Rechtsbefehle zu erteilen, selbständig einen Rechtsinhalt zu schaffen,[2] kann den GoB um ihrer bloßen Wirkung auf den Rechtsinhalt willen nicht eigene Rechtsnormqualität zuerkannt werden. Hier gilt das, was auch Oertmann zur Verkehrssitte schreibt: "Sie ist daher auch nicht eine zwar in ihrer Geltung aus dem Gesetz abgeleitete, aber im übrigen diesem gegenüber besondere, eigentümliche Rechtsquelle, sondern hat Sinn und Bedeutung immer nur als ergänzender Bestandteil des Gesetzes, das auf sie als maßgeblich verweist. Von einer besonderen Rechtsquelle neben Gesetz und Gewohnheit ist dabei keine Rede; denn es gehört zum Wesen einer wahren Rechtsquelle, daß sie selbständig einen Rechtsinhalt herstellen, nicht nur den in einem anderen Gesetz leergelassenen Raum ausfüllen kann"[3].

Da bei Blankettgesetzen stets auf einen selbständigen objektivrechtlichen Ausfüllungssatz verwiesen wird, paßt allein mit dem Hinweis, es handele sich bei den GoB um Rechtssätze mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung, dieser im übrigen problematische Vergleich nicht[4].

Überhaupt sollte man aus den genannten Gründen Begriffe wie

---

1) Oertmann S. 364
2) vgl. dazu auch Kruse, GoB, S. 17
3) Oertmann aaO S. 363 f.
4) vgl. den Hinweis bei Jellinek, Gesetz, S. 182

"abgeleitete Rechtssätze" oder "sekundäre Rechtsquelle" - wenn auch das Richtige gemeint ist - vermeiden, da solche Formulierungen mehr zur Verwirrung als zur Klärung beitragen.[1] Sie erwecken den Anschein echter Rechtsquellen ohne es in Wahrheit zu sein.

(a) Objektive hypothetische Gebote

Daß mit der Qualifizierung der GoB als Rechtsquellen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung im besprochenen Sinne weder dogmatisch noch materiellrechtlich etwas gewonnen ist, erkennt im Grunde auch Döllerer. Er bleibt daher auch nicht bei der schlichten Behauptung, die GoB seien abgeleitete Rechtsnormen, stehen, sondern fährt vielversprechend fort: Damit sei die entscheidende Frage noch nicht beantwortet, da - wie Jellinek gezeigt habe - "Rechtsquellen mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung ... wiederum Sätze rechtlichen Inhalts, aber auch außerrechtliche Regeln sein können, wie zum Beispiel die Lehren einer bestimmten Wissenschaft oder die Anschauungen der Gesellschaft. Selbst reine Tatsachen können mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung versehen sein."[2]

Während nun Jellinek sich mit einer reinen Aufzählung jener Fälle begnügt und sie einheitlich als abgeleitete Rechtsquellen ansieht, glaubt Döllerer für die Untersuchung der GoB eine genaue Einordnung in die Rechtsquellenskala Jellineks[3] vornehmen zu müssen, um einmal den Rechtsnormcharakter der Grundsätze überzeugender zu beweisen und zudem konkrete Ergebnisse für deren Entstehungs- und Ermittlungsmodus zu gewinnen.[4]

---

1) vor einem solchen Sprachgebrauch warnt jetzt auch Kruse, GoB, S. 19, 21 ff.
2) Döllerer aaO S. 653 r.Sp.
3) vgl. Gesetz, S. 178 ff.
4) vgl. die Fragen S. 653: "Wozu gehören nun die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung? Sind sie etwas rein Tatsächliches, etwa die kaufmännische Übung oder die herrschende kaufmännische Auffassung? Oder sind sie Kunstregeln der Buchführung und Bilanzierung, praktische Gebote also, die befolgt werden müssen, wenn ein bestimmter Zweck erreicht werden soll?"

Dabei verfällt Döllerer auf eine scheinbar bestechende Idee. Er versucht - obwohl er ihren Rechtsnormcharakter[1] bereits festgestellt hat - die GoB in eine der beiden Kategorien "Tatsachen" oder "Gebote" einzustufen. Unter Berücksichtigung von Literatur und Gesetzeswortlaut kommt er zu dem Ergebnis[2]: Entscheidend für die GoB sei, wie der Kaufmann verfahren müsse, um einen bestimmten Zweck zu erreichen. Daher handele es sich bei den GoB nicht um Tatsachen, sondern um Gebote und zwar um objektive hypothetische Gebote im Sinne von Engisch[3], d. h. um rechtliche Gebote, um "Rechtsnormbefehle".

Es ist Döllerer ohne weiteres zuzustimmen, daß die GoB im Sinne eines tatsächlichen Gebotes angeben, was sein soll. Diese Folgerung ergibt sich unmittelbar aus der Interpretation des Begriffs "GoB", zudem aber auch aus den in den betreffenden Gesetzen genannten wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Zwecken der Rechnungslegung. Mit dieser Feststellung ist aber noch nicht gesagt, daß die GoB selbst Rechtsnormen im Sinne von r e c h t l i c h e n Geboten sein müssen. Der besprochene Gebotscharakter der GoB resultiert nämlich - läßt man den unmittelbaren Gesetzesbefehl[4] und überhaupt das Gesetz außer acht[5] - allein aus wirtschaftlichen Zusammenhängen, ohne bestimmte Gerechtigkeits- oder Rechtsvorstellungen zu verwirklichen. Nur wer wirtschaftlich betrachtet zu einer "richtigen", die angestrebten Zwecke erfüllenden Bilanz kommen will, muß die Regeln beachten, die einen entsprechenden Erfolg garantieren (logisches Postulat). Nur aus diesem Grund sind die GoB für denjenigen Kaufmann verbindlich, der eine sachgerechte Bilanz aufstellen will[6]. Er wäre an die

---

1) nämlich als Rechtssätze mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung

2) aaO S. 654 1. Sp.

3) Einführung in das juristische Denken, S. 28 f.

4) vgl. § 38 HGB

5) fehlte lediglich die gesetzliche Generalklausel, wären die vom Gesetz gelassenen Regelungslücken (ebenfalls)nach juristischen Methoden auszufüllen. Die so gewonnenen Regeln wären auch rechtlich verbindlich.

6) so gesehen sind die GoB für den Kaufmann auch schlechthin maßgebend, wie Döllerer meint

GoB gebunden, auch wenn es keine gesetzlichen Vorschriften gäbe. So gesehen wären die GoB tatsächlich hypothetische Gebote.

Eine solche Qualifikation ist jedoch keine rechtliche Aussage. Sie besagt nicht mehr, als daß etwa ein Arzt bestimmte Regeln (der ärztlichen Kunst) beachten muß, damit die Operation zum Erfolg führt oder daß der Naturwissenschaftler bestimmte Voraussetzungen erfüllen muß, damit das Experiment gelingt. Sowohl Arzt als auch Naturwissenschaftler müssen bestimmte Bedingungen einhalten, um ihr gewolltes Ziel zu erreichen. Auch sie befolgen hypothetische Gebote, jedoch keine Rechtsnormen.

Wesentlich ist daher die Erkenntnis, daß die Regeln der ärztlichen Kunst, die Gesetze der Natur für den Wissenschaftler ebenso wie die GoB für den Kaufmann Normen in dem Sinne sind, daß sie beachtet werden müssen, um zu einem erfolgreichen - ärztlichen, naturwissenschaftlichen, wirtschaftlichen - Ergebnis zu gelangen. Normen solcher Art sind zwar auch Sätze des Sollens, ihnen fehlt jedoch der unmittelbare Bezug zum Rechtlichen. Daher kann man mit der Begründung Döllerers die GoB nicht als "Sätze rechtlichen Inhalts"[1] bezeichnen. Es sind eher Sätze mit wirtschaftlich-hypothetischem Inhalt - die Regeln nach denen man nach den Geboten der Logik verfahren muß, um zu einer objektiven und sachgerechten Bilanz zu kommen -, insofern aber reine Tatsachen.[2]

---

1) Döllerer aaO S. 653 r. Sp.

2) der Einwand Tiefenbachers (BB 1961 S. 1112 r. Sp.), das Gesetz würde u.U. auch Unsitte und Mißbrauch für rechtsverbindlich erklären, wären die GoB etwas rein Tatsächliches, geht allerdings fehl, da begrifflich als Tatsachen von vornherein solche ausscheiden, die einer ordnungsmäßigen, sachgerechten Rechnungslegung widersprechen. Es wird daher keinesfalls "eine Unordnung oder Unsitte mit abgeleiteter Rechtssatzwirkung ausgestattet".

(b) Objektive kategorische Gebote

Demgegenüber ist Waldner der Ansicht,[1] es handele sich bei den GoB deshalb um Rechtsnormen, weil ihnen der Charakter kategorischer Gebote eigen sei.[2] Er weist darauf hin, daß die Einteilung der Gebote (Imperative) in kategorische und hypothetische auf Kant zurückgeht und sich auf den Grad ihrer Verbindlichkeit bezieht. Während kategorische Gebote auf jeden Fall befolgt werden müssen, sind hypothetische Gebote nur für denjenigen von Bedeutung, der einen bestimmten Zweck erreichen will, ob der Zweck selbst vernünftig oder gut ist, spielt dabei keine Rolle.[3]

Nun könne kein Zweifel bestehen,[4] daß der Kaufmann die GoB auf jeden Fall beachten müsse, auch wenn er gar keinen Wert darauf lege, ihm dieses Gebot vielmehr möglicherweise höchst lästig sei. Die GoB seien daher keine hypothetischen, sondern kategorische Gebote.

Hierbei unterläuft Waldner jedoch eine Verwechslung. Er trennt nicht streng den Rechtscharakter der GoB von dem in den Gesetzen enthaltenen Normbefehl. Er überträgt vielmehr den Rechtsbefehl der Gesetzesvorschriften[5] auf die GoB selbst und unterliegt damit dem gleichen Irrtum wie andere in der Literatur, die meinen, die heutigen GoB wären auch dann allgemein rechtsverbindlich, wenn die Geltungsanordnung des Gesetzgebers nicht bestände. Es ist daher lediglich eine Wiederholung des Gesetzestextes, wenn Waldner Döllerer eine Verwechslung bei der Beurteilung der herrschenden Meinung vorwirft und entgegnet, auch sie betrachte die GoB als Normen, da sie davon ausgehe - ohne dies allerdings in der Regel besonders zu betonen -, daß sich der Kaufmann nach den GoB richten m ü s s e.[6]

---

1) BB 1961 S. 1109
2) ebenso Greiffenhagen FR 1965 S. 541 (542)
3) vgl. dazu Engisch, Einführung, S. 28 f.
4) so Waldner aaO S. 1109
5) § 38 HGB: "Der Kaufmann ist verpflichtet ..."
   § 149 AktG: "Der Jahresabschluß hat den GoB zu entsprechen"
6) Waldner aaO S. 1109 Anm. 21

Der gesetzliche Normenbefehl macht die GoB selbst aber noch keineswegs zu Rechtsnormen.
Die der allgemeinen Rechtslehre und Rechtslogik entnommenen Begriffe der hypothetischen und kategorischen Gebote helfen somit in diesem Zusammenhang nicht weiter. Richtig und u.U. wesentlich ist zwar die Erkenntnis, daß es sich bei den GoB um Normen im allgemeinen, logischen, vielleicht sogar soziologischen Sinne handelt und die man daher als Sätze des Sollens zu verstehen hat. Damit ist aber noch nicht gesagt, daß, da die GoB im wirtschaftlichen Sinne bestimmen, was sein soll,[1] sie sich in keiner Weise nach dem richten könnten, was tatsächlich ist oder gehandhabt wird.[2]
Somit ist es sowohl Döllerer als auch Waldner weder gelungen, nachzuweisen, daß die GoB Rechtssätze darstellen noch daß ihre Auffassungen zwingend aus dem "Normen"-charakter der GoB folgen.

c) Die GoB als objektive Satzung

Einen überraschenden und eigenwilligen Weg bei der Qualifizierung der GoB scheint Duden zu gehen, der den GoB die Eigenschaften einer objektiven Satzung zuerkennen will.[3] Zur Begründung verweist er lediglich auf Döllerer[4] und fügt seiner Auffassung die Bemerkung hinzu, die objektive Satzung sei "u.U. auch gegen allgemeine Auffassung der Kaufleute gültig, nur nach Quelle und Verifizierungsmöglichkeit abartig und mehrfältig."
Wenn Duden auch keine weiteren Ausführungen macht, so muß man seine Qualifizierung der GoB als objektive Satzung doch so verstehen, als handele es sich um gesetztes objektives Recht, also

---

1) in der logisch-hypothetischen Bedeutung
2) Tiefenbacher, BB 1961 S. 1112 r. Sp., übersieht die Bedeutung der normativen Kraft des Faktischen, wenn er den allgemeinen Satz aufstellt: "Das Sollen folgt nicht aus dem Sein."
3) Baumbach-Duden (seit der 14. Aufl. 1961) § 38 Anm. 5 A, 19. Aufl. 1971
4) s.o., BB 1959, S. 1217

um Rechtsnormen, die aber in der Rangfolge der (gesetzten) Rechtsquellen unter den Gesetzen stehen.[1]
Diese Einordnung ist auch insofern zutreffend, als sie deutlich macht, daß die GoB nicht durch einen verbindlichen Erlaß von Rechtssätzen seitens einer staatlichen Stelle, nämlich des Trägers der gesetzgebenden Gewalt, geschaffen werden. Unter Satzung sind nämlich Rechtsvorschriften zu verstehen, die von einer dem Staat eingeordneten grundsätzlich juristischen Person des öffentlichen oder privaten Rechts[2] im Rahmen der ihr gesetzlich verliehenen Autonomie mit Wirksamkeit für die ihr angehörigen und unterworfenen Personen erlassen werden[3] und daher nicht in dem von der Verfassung für die Gesetzgebung vorgeschriebenen Verfahren zustandekommen, sondern von einer nichtstaatlichen Stelle erlassen werden.[4]
Zweifel tauchen jedoch sogleich auf, wenn man nach dem "Ermächtigungsgesetz", durch das die Satzungsautonomie verliehen wird oder nach der Person oder dem Verband des "Ermächtigungsadressaten" fragt. Wenn man nämlich dem Staat alleinige Rechtssetzungsbefugnis zuspricht, so kann man die rechtsschöpferische Betätigung anderer Rechtssubjekte nur anerkennen, wenn sie vom Staat gebilligt oder zumindest geduldet wird. Daher kann dogmatisch und begrifflich nur eine solche Konstruktion befriedigen, in die sich das nichtstaatliche Recht der GoB - falls es sich überhaupt um Recht handelt - einordnen läßt und die ihrer Natur nach auf eine staatliche Billigung hinweist. Es ist verständlich, daß sich, will man die GoB als Rechtsquelle qualifizieren, die Kategorie des aufgrund staatlicher Delegation gesetzten Rechts gerade-

---

1) vgl. die übliche Unterscheidung im öffentlichen Recht: Forsthoff aaO S. 446 f., Merk aaO S. 289
2) sofern man der "Normentheorie" folgt wie z.B. Soergel-Siebert-Schultze-v.Lasaulx § 25 Rdn. 9 m.w.N., Meier-Cording aaO S. 49, a.A. Enneccerus-Nipperdey S. 651 f., Staudinger-Coing § 25 Rdn. 5 f.
3) Wolff § 25 IX, Merk S. 322 f.
4) vgl. BVerfGE 10, S. 49 f.

zu anbietet. Diesen Zusammenhang erkennt anscheinend auch Duden,[1] wenn er die GoB als objektive Satzung qualifiziert. Seiner Auffassung steht jedoch entgegen, daß es nach der bisherigen Untersuchung zumindest äußerst schwierig ist anzunehmen, der Gesetzgeber habe durch die zur Zeit bestehenden Gesetze eine Delegation zur Setzung autonomen Rechts vorgenommen. Der von den GoB auszufüllende Bereich ist zwar bewußt vom Gesetz offengelassen worden. Man kann jedoch aufgrund der bisherigen Prüfung kaum sagen, daß damit die auf die GoB verweisenden Vorschriften eine Delegation zu eigener Rechtsgestaltung enthalten. Das ist nicht nur aus der Tatsache abzuleiten, daß das Gesetz in dieser Hinsicht nirgends ausdrücklich von einer Rechtssetzungsbefugnis spricht, was doch für den Ausnahmefall der Schaffung einer außerstaatlichen Rechtssetzungszuständigkeit schon aus Gründen der Klarheit und Rechtssicherheit (Rechtsstaatsprinzip) die Regel ist.[2] Überhaupt läßt sich allein nach dem Gesetzeswortlaut und Auslegungsergebnis nicht einmal sicher feststellen, wer als Adressat der Rechtssetzungsbefugnis angesprochen sein soll. Zweifellos ist jedenfalls keine bestimmte Art von juristischer Person[3] vom Gesetzgeber als autonomes Gebilde für den Erlaß von Satzungen vorgesehen. Das Spektrum der im Streit befindlichen Meinungen zur Zuständigkeit verbindlicher "Normensetzung" hinsichtlich der GoB gibt ein treffendes Abbild der Unklarheit und Unsicherheit unter der bestehenden Regelung.[4]

Somit zeigt sich, daß nach dem bisherigen Arbeitsergebnis auch die Satzungsqualität der GoB nur wenig überzeugend zu begründen

---

1) gegenüber Döllerer und Waldner
2) vgl. §§ 1 und 4 TVG
3) bei privatrechtlichen Vereinen ist man deshalb eher bereit von Delegation zur Rechtssetzungsbefugnis zu sprechen, vgl. Soergel-Siebert-Schultze-v.Lasaulx § 25 Rdn. 10
4) vgl. etwa die Aufführung bei Leffson aaO, S. 6, Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 20 und jetzt Kruse, GoB, S. 5 f.

ist, ihnen also auch nicht in Form einer Satzung die Eigenschaften objektiver Rechtsnormen zuzuschreiben sind.[1] Immerhin hat Duden in dem Institut der objektiven Satzung eine Rechtsquelle gefunden, die wesentliche Eigenschaften der GoB zu beschreiben vermag. U.U. kann seine Lösung deshalb auch letztlich entscheidend zur allgemeinen Deutung der rechtlichen Erscheinung der GoB beitragen.

d) Die GoB als Gewohnheitsrecht

Die letzte Möglichkeit, den GoB eigene Rechtsnormqualität zuzuschreiben, besteht schließlich darin, daß man sie als Gewohnheitsrecht anerkennt. Gewohnheitsrecht kann sich im Handelsrecht ebenso wie im allgemeinen Bürgerlichen Recht bilden. Das HGB erwähnt zwar das Gewohnheitsrecht überhaupt nicht mehr. Trotzdem wird die Geltung des Gewohnheitsrechts auch hier allgemein angenommen.[2] Daß sich aber der Spielraum des Gewohnheitsrechts zusehend verringert und echtes Handelsgewohnheitsrecht immer seltener wird, erklärt sich einerseits aus der perfekten Gesetzgebung unserer Zeit, die erkennbare Rechtsübungen ungesäumt in die Form von Gesetzen kleidet, andererseits aus der offensichtlichen Zurückhaltung, mit der die Rechtsprechung einer Anerkennung gewohnheitsrechtlicher Normen begegnet, wenngleich die Rechtsprechung regelmäßig der entscheidende Faktor bei der Bildung des Gewohnheitsrechts ist.[3] Es wäre nämlich

---

1) vgl. dazu auch Hämmerle aaO S. 18

2) z.B. Baumbach-Duden, Einf.Buch I (1) G, Capelle aaO S. 4 f., s. vor allem Art. 2 EGBGB, worunter unbestritten trotz der Sprachschwierigkeit, ungesetztes Recht unter "Gesetz" zu bringen auch Gewohnheitsrecht fällt, weiter Jellinek, Gesetz, S. 117: "Die Idee der Beständigkeit des Rechts, die Idee der Rechtssicherheit, gibt dem Gewohnheitsrecht seinen tiefsten Rechtfertigungsgrund." Forsthoff aaO S. 131: Die rechtsbildende und -ändernde Kraft der von der Rechtsüberzeugung getragenen Gewohnheit sei eine Urtatsache des Rechtslebens, mit der sich jede Rechtsordnung abzufinden habe. Larenz, Methodenlehre, S. 269 ff.

3) vgl. dazu Esser aaO S. 124 ff.

weltfremd zu behaupten, die Rechtsgemeinschaft bringe aus sich selbst Rechtssätze hervor. Das mag einmal so gewesen sein. Heute bilden sich regelhafte Entscheidungsnormen in der Praxis der Gerichte. Von hier aus gehen sie bestenfalls in das Gemeinschaftsbewußtsein über. Regelmäßig besteht die Funktion der Volksüberzeugung darin, daß sie Gerichtsgebrauch bestätigt.
Gewohnheitsrecht sind alle Rechtsnormen, die sich durch ständige Übung gebildet haben und von dem allgemeinen Rechtsbewußtsein bestätigt worden sind. Die Übung muß solange bestanden haben, daß sich eine allgemeine Rechtsüberzeugung gebildet hat, die Übung sei rechtens. Niemals kann eine dauernde Übung zu Gewohnheitsrecht erstarken, wenn es an einer entsprechenden Rechtsüberzeugung fehlt. Unerheblich ist, wie es zur Übung und zur Rechtsüberzeugung gekommen ist.[1)]
Es liegt auf der Hand, daß - will man das Gebiet des Gewohnheitsrechts für den Bereich der GoB korrekt umreißen - mit der allgemeinen Definition des Gewohnheitsrechts als einer auf allgemeiner Rechtsüberzeugung beruhenden Übung wenig gewonnen ist, zumal diese Definition nicht einmal unbestritten ist.[2)]
Während das Erfordernis einer dauernden Übung zur Entstehung eines Gewohnheitsrechtssatzes von Theorie und Praxis übereinstimmend bejaht wird, bestehen Meinungsverschiedenheiten über das subjektive Element, über die allgemeine Rechtsüberzeugung. Die überwiegende Mehrheit fordert auch diesen Faktor zur Bejahung eines Gewohnheitsrechtssatzes. Einige halten die "opinio juris sive necessitatis" für überflüssig. Sicherlich wird sich in vielen Fällen aus dem Vorhandensein der Übung auch auf das Vorhandensein der Rechtsüberzeugung schließen lassen, na-

---

1) so die allgemeine Beschreibung des Gewohnheitsrechts, s. für den Bereich von Handels- und Steuerrecht insbesondere Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 2, Capelle aaO S. 4, Hämmerle aaO S. 16 f., Kruse, Gewohnheitsrecht, Sp. 222 und 232 ff., Steuerrecht, S. 64, Steuer und Wirtschaft 1960, Sp. 51 ff.
2) vgl. Lehmann-Hübner aaO S. 21, Kruse, GoB, S. 58, Becker-Riewald-Koch § 2, Anm. 11

mentlich dann, wenn die Gewohnheit für einen oder mehrere Beteiligte Belastungen oder Nachteile irgendwelcher Art mit sich bringt, so daß nicht anzunehmen ist, daß die Betroffenen sich freiwillig und ohne Überzeugung von ihrer rechtlichen Beachtlichkeit an diese Übung gebunden fühlen. In diesen Fällen mag sich in der Tat eine Prüfung des subjektiven Elements erübrigen. Daraus darf aber nicht geschlossen werden, daß es überhaupt nicht vorhanden zu sein brauche. Denn in diesem Merkmal der Rechtsüberzeugung liegt gerade der Unterschied zwischen Tatsächlichem und Normativem.[1] Nur daraus rechtfertigt sich auch die Idealität des Gewohnheitsrechts in dem Sinne, daß es allgemein gelten soll, indem es nicht den Willen jedes einzelnen Rechtsgenossen berücksichtigt, sondern, sobald es als Gewohnheitsrecht aufgrund allgemeiner Übung in dem entwickelten Sinne gilt, über den Willen eines einzelnen hinwegschreitet.[2]

Fraglich ist nun, ob oder inwieweit diese Voraussetzungen bei den GoB vorliegen, ob mit anderen Worten das Gewohnheitsrecht als Rechtsquelle geeignet ist, GoB hervorzubringen. Diese Frage ist völlig ungeklärt. Die bloße Möglichkeit, daß die GoB Gewohnheitsrecht sein können, wird meist ohne (überzeugende) Begründung teils bejaht, teils verneint.
So glaubt Döllerer,[3] von seiner Auffassung her die Qualität von Gewohnheitsrecht ablehnen zu müssen, indem er darauf verweist, das Gewohnheitsrecht sei insofern etwas rein Tatsächliches, als es die offenkundige Rechtsüberzeugung der Gemeinschaft voraus-

---

1) Jellinek, Allgemeine Staatslehre S. 353 f., vgl. auch Schübbe aaO S. 57 ff.
2) Man kann sich hierbei auch unmittelbar auf die Verfassung stützen, wonach das Volk in seiner natürlichen Beschaffenheit als Träger der höchsten Rechtsmacht angesehen wird (Art. 20 Abs. 2 S. 1 GG) und daher nach demokratischen Prinzipien (Mehrheitsprinzip) auch für andere Rechtssätze mit verbindlicher Kraft auszubilden vermag.
3) aaO S. 654

setze. Das widerspreche aber den GoB als objektive Gebote, die unabhängig von der allgemeinen Überzeugung beständen.
Schon die Tatsache, daß das Gewohnheitsrecht objektive Gebote enthält, wie daß es ein Leichtes wäre, an objektiven Geboten etwas "rein Tatsächliches" zu beschreiben, zeigt, wie wenig stichhaltig eine solche Begründung ist.[1]
Auch die Argumentation v n der Veldes, mit der die Qualität der GoB als Gewohnheitsrecht ad adsurdum geführt werden soll, ist wenig überzeugend. Dieser Autor betont:[2] "die ungeschriebenen Grundsätze stellen auch auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts kein Gewohnheitsrecht dar. Sie entstehen nicht ohne oder gegen das Gesetz,[3] sondern aufgrund gesetzlicher Anordnungen. Sie stehen im Rang hinter den ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmungen über die Buchführung. Sie können die ausdrücklichen Bestimmungen nicht außer Kraft setzen ... Die GoB stellen eine abgeschwächte Rechtsquelle dar, weil sie erst eine von einer gesetzlichen Bestimmung abgeleitete Kraft haben". Man kann sich nur wundern, welch eilige Schlüsse aus einer bloßen Verweisungstechnik des Gesetzgebers für das Rangverhältnis von Gesetz und Verweisungsobjekt gezogen werden. Zu Ende gedacht führt nämlich

---

1) Gewohnheitsrecht ablehnend ebenso Jacobs aaO Sp. 637, van der Velde, Die Rechtsnatur, S. 60, dem sich Müller aaO S. 224 f. ohne eigene Begründung anschließt; Brüggemann § 38 Anm. 2, der übersieht, daß die GoB sich ganz konkret in Rechtsnormen kodifizieren lassen und daß sowohl Grenzen wie Inhalte der GoB vom Gewohnheitsrecht erfaßt werden können; weitergehend Waldner aaO S. 1109 bei Darstellung der h.M.: "...insofern nähern sich die GoB dem Gewohnheitsrecht; eigentliches Gewohnheitsrecht stellen sie (jedenfalls in ihrer Gesamtheit) wohl nicht dar, weil sie ihre Geltung aus gesetzlichen Vorschriften ableiten". Becker-Riewald-Koch § 2 Anm. 11 (6): "scheint zweifelhaft"; vorsichtig bejahend Spitaler, Bedeutung Sp. 640, vgl. auch Schlüter aaO S. 436; Gewohnheitsrecht bejahend Kruse StW 1959 Sp. 240, Hoffmann StW 1957 Sp. 500, Bühler-Strickrodt aaO S. 105
2) StbJb 1954/55 S. 60 f
3) die Gleichrangigkeit mit dem Gesetz ist eine allgemein anerkannte Eigenschaft des Gewohnheitsrechts, vgl. Oertmann aaO S. 356, Forsthoff S. 140 f.

diese Argumentation zu einem befremdenden Ergebnis: Würde der Gesetzgeber nicht auf die GoB verweisen, wäre auf diesem Gebiet Gewohnheitsrecht an sich denkbar und möglich. Sobald der Gesetzgeber aber ausdrücklich außerhalb des gesetzten Rechts sich bildende "Normen" als verbindlich anerkennt, sollen diese "Normen" die Kraft von Gewohnheitsrecht nicht mehr erreichen können, sondern in ihrer Gesamtheit im Range stets unter dem gesetzten Recht stehen.

Dieser Gedankengang, der zu einem gesetzlichen Verbot des Gewohnheitsrechts führt, ist jedenfalls für die GoB nicht zwingend, wenngleich sie in erster Linie die Funktion haben, einen ganz bestimmten, sachlich beschränkten vom Gesetzgeber offen gelassenen Bereich auszufüllen und daher notwendigerweise das gesetzte Recht grundsätzlich unberührt lassen sollen.[1)]

Es ist leicht einzusehen, daß die GoB keineswegs in ihrer Gesamtheit den Charakter von Gewohnheitsrecht haben können. Das ergibt sich schon daraus, daß bei allen Bilanzierungsfragen, die aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung erstmalig auftreten,[2)] in der Praxis keine einheitliche Übung bestehen kann, da man sich noch nicht einmal über den einzuschlagenden Weg im klaren ist.[3)] Nimmt man an, auch solche neuen Fragen seien sogleich nach den GoB zu entscheiden, auf die das Gesetz gerade für solche Fälle verweise,[4)] kann man solchen GoB keineswegs die Qualität von Gewohnheitsrecht zuschreiben.

---

1) schon die Gefahr, nach Handels- oder Steuerrecht Nachteile zu erleiden, führt dazu, daß man im allgemeinen an den geschriebenen Grundsätzen festhält, so daß sich hier selten gesetzesabänderndes Gewohnheitsrecht herauskristallisieren wird; zur Verdichtung einzelner GoB zu Gewohnheitsrecht vgl. die Beispiele bei Kruse, GoB, S. 37 ff.

2) vgl. die gegenwärtige Diskussion über die bilanzielle Behandlung von Leasing-Verhältnissen

3) vgl. etwa Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 50

4) fraglich ist nur, woher man in dieser Situation die GoB nehmen soll, ob also in diesen Fällen überhaupt schon Grundsätze bestehen

Hemmend macht sich in dieser Hinsicht auch der Umstand bemerkbar, daß die wirtschaftliche Entwicklung vor allem durch den Fluß der Technik häufig die Änderung von GoB verlangt und es deshalb nicht selten an langjähriger Übung fehlt.[1] Die Zeit der Übung des abgeänderten Grundsatzes kann nicht zugunsten des neuen angerechnet werden; vielmehr beginnt die zu berücksichtigende Zeit von der Erneuerung des Grundsatzes ab von neuem zu laufen.

Überhaupt könnten die GoB - wollte man sie alle als Gewohnheitsrecht ansehen - die ihnen zugedachte Aufgabe, sich rasch veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen und damit der ständigen Entwicklung gerecht zu werden, so gut wie gar nicht erfüllen, da die Fortentwicklung der Grundsätze erheblich erschwert würde. Es müßte nämlich zu der tatsächlichen, langandauernden, also nicht nur vorübergehenden gleichmäßigen Übung der Kaufleute auch noch der Geltungswille hinzutreten, daß diese Übung Recht sein soll.
Dennoch müssen nicht sämtliche GoB außerhalb des objektiven Rechts stehen. Sie können vielmehr wie von Gesetzesnormen auch vom Gewohnheitsrecht rezipiert werden. Gerade bei den obersten Grundsätzen[2] - soweit sie nicht gesetzlich fixiert sind - und zumindest einem Teil der Richtlinien zur Organisation der Buchführung vom 11.11.1937[3] oder aufgrund jahrzehntelanger ständiger Rechtsprechung sind leicht die Voraussetzungen des Gewohnheitsrechts gegeben: nachhaltige gleichmäßige Übung seitens der Praxis verbunden mit der opinio necessitatis, der Rechtsüberzeugung und dem Rechtsgeltungswillen. Man wird sogar sagen können, daß die genannten Richtlinien, an deren Stelle heute die Gemeinschaftsrichtlinien des Bundesverbandes der

1) für die Regeln der Technik vgl. Hammer MDR 1966 S. 977 (978)
2) z.B. Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit, der Bilanzwahrheit und Bilanzkontinuität, vgl. Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 21 ff.
3) dieser Erlaß, der formell nicht außer Kraft gesetzt ist, hat kraft Verkehrsgeltung heute als Bestandteil der GoB zu gelten, Brüggemann § 38 Rdn. 3, Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 17

deutschen Industrie (für die Industrie) und des deutschen Industrie- und Handelstages (für den Handel) getreten sind und die darüberhinaus im Verkehr ganz allgemeine Geltung haben, sich heute weitgehend zum Gewohnheitsrecht entwickelt haben. Dies ist allerdings eine Frage, die bei jedem einzelnen Abschnitt des Erlasses, ja bei jedem einzelnen Grundsatz besonders geprüft werden muß.[1] Man kommt jedenfalls nicht umhin, einem Teil der GoB die Qualität von Gewohnheitsrecht und damit Rechtsnormcharakter beizumessen.[2]

Eine andere, davon zu unterscheidende Frage ist die, ob ein Gewohnheitsrecht in der Art einer Rahmenvorschrift besteht, den jeweiligen GoB rechtliche Bedeutung beizumessen. Wenn rechtliche Bedeutung soviel wie (rechts-)normative Kraft - was allein in diesem Zusammenhang von Wichtigkeit ist - besagen soll, so ist die Frage zu verneinen. Denn dafür lassen sich weder Übung noch Rechtsgeltungswille nachweisen.

Mit der Charakterisierung eines Teiles der GoB als Gewohnheitsrecht ist jedoch für die umfassende rechtliche Beurteilung der Gesamtheit der GoB erst wenig gewonnen. Diese Einordnung besagt nämlich lediglich, daß einige der Grundsätze durch die Entwicklung zum Gewohnheitsrecht einen anderen, besonderen - vielleicht höheren - Rechtswert erreicht haben. Sie waren schon zuvor GoB. Das Gewohnheitsrecht ist nur der Niederschlag der GoB, die in Wahrheit die ursprünglichen "Normen" sind. Die beteiligten Kreise als Repräsentanten der Rechtsüberzeugung[3] haben nur vergleichbar dem Gesetzgebungsakt des Gesetzgebers einen Teil der GoB wie dort in Gesetzesform hier in Gewohnheitsrecht transpo-

---

1) i.E. ebenso Kruse, Gewohnheitsrecht, Sp. 209 (240), Steuck aaO S. 157; weitergehend wohl Bley aaO S. 10 und Priese aaO S. 49; vgl. jetzt auch Kruse, GoB, S. 28 ff. und in diesem Zusammenhang zum falschen Ausschließlichkeitsdenken, S. 34 ff.

2) vgl. auch die i.E. umstrittene Entscheidung BGHZ 34 S. 324 (328), wonach das Berufungsgericht "rechtlich einandfrei festgestellt hat, daß kein ... Gewohnheitsrecht des Inhalts besteht, daß ..."

3) Kruse, Gewohnheitsrecht, Sp. 209 (235)

niert. Eine solche Transposition ist zwar rechtserheblich, sie wirkt aber nicht konstitutiv in dem Sinne, daß sie die GoB erst schafft, auch verleiht sie ihnen in ihrer Gesamtheit nicht den Charakter als Rechtsnorm.
Das kann gar nicht anders sein. Denn Transposition in diesem Sinne ist qualifizierte und kundgemachte Transposition. Jede Transposition setzt aber ihr Objekt voraus; sie kann es also nicht schaffen, allenfalls verändern.
Immerhin werden aus der Erkenntnis, daß nur einige, wenn auch wenige GoB zu Gewohnheitsrecht erstarkt sind und auch für die Zukunft diese Möglichkeit bleibt, wichtige Folgerungen für die Entstehung, vor allem aber die Ermittlung eines Teilbereiches der GoB zu ziehen sein. Denn der Rechtsuchende wird, soweit die weitere Untersuchung nichts anderes ergibt, jedenfalls bei einigen GoB die Möglichkeit haben, die Mittel und Methoden zur Ermittlung heranzuziehen, die auch sonst zur Feststellung von Gewohnheitsrecht zur Verfügung stehen.[1)]

3) Die GoB als "Richterrecht"
Ähnlich wie zwischen GoB und Gewohnheitsrecht ist auch das Verhältnis zwischen GoB einerseits und sogenanntem Richterrecht und Gerichtsgebrauch andererseits. Auch in der Rechtsprechung - vor allem der Steuergerichte - sind viele GoB erörtert und festgestellt.[2)] Aber auch damit werden keine GoB zur Entstehung gebracht. Zwar ist der Richter bei dem unbestimmten Rechtsbegriff "GoB" in vielen Fällen zur unmittelbaren Anwendung des Gesetzesrechts ganz außerstande und muß den abstrakten Rechtsbefehl erst zur Anwendung auf den konkreten Fall gebrauchsfertig machen und dabei oft schöpferisch vorgehen,[3)] der Idee nach hat der Richter jedoch bei der Beurteilung der Rechnungslegung

---

1) vgl. z.B. Kruse, Gewohnheitsrecht, Sp. 209 (237 ff.)
2) s. etwa den Nachweis bei Leffson aaO S. 17, dazu auch Döllerer aaO S. 655, Mutze FR 1960 S. 615, Peter aaO S. 40
3) vgl. z.B. BVerfGE 13 S. 153, Larenz, Mathodenlehre, S. 62 ff., 343 f.

die GoB unmittelbar anzuwenden, d.h. der Gesetzgeber sieht sie als dem Gesetz und Richter vorgegeben, sie sind nur vom Richter "aufzuspüren" und nachzuweisen.[1] Dadurch vollendet das Gericht aber höchstens tatsächlich, nicht jedoch rechtlich den Entstehungsvorgang eines Grundsatzes.

Das will auch die verwaltungsrechtliche Charakterisierung der GoB als unbestimmte Rechtsbegriffe im Tatbestand der §§ 38 HGB, 149 AktG, 5 S. 1 EStG etc. besagen: Ihr Vorliegen kann in vollem Umfang (finanz)gerichtlich nachgeprüft werden. D.h. der Richter muß sich davon überzeugen, daß der in Frage stehende Sachverhalt dem Begriff der GoB subsumierbar ist. Er hat ferner zu untersuchen, ob der Inhalt der praktischen Regel mit dem Gesetz harmoniert.[2]

Anderes widerspräche auch dem Rechtsstaatsprinzip.[3] Würde der Richter im Wege der Rechtsschöpfung tatsächlich die GoB als Rechtssätze erst schaffen, so könnte ein solcher Satz doch nur ex nunc, vom Zeitpunkt seiner Schaffung ab Anspruch auf Beachtung

---

1) so die herrschende Lehre, die auch im Richterrecht keine Rechtsquelle sieht; Kruse versucht jetzt am Beispiel der GoB in einer breit angelegten dogmatischen Erörterung nachzuweisen, daß die hL im Banne des positivistischen Lückenlosigkeitsdogmas steht. Mit Hedemann aaO S. 58 hält er Generalklauseln für "Stücke offengelassener Gesetzgebung", die zugleich Ermächtigungen an den Richter zu eigener Regelbildung seien. Dadurch, daß der Richter von seiner Ermächtigung Gebrauch mache, setze er - vergleichbar dem Vorordnungsgeber - selbst Recht, vgl. Kruse, GoB, insbesondere S. 150 f., 178 f.

2) so richtig Klein aaO S. 90; Unklarheit scheint bei Maaßen aaO S. 848 f. zu bestehen, wenn er die GoB rechtlich alternativ als abgeleitete Rechtsnormen oder unbestimmten Rechtsbegriff betrachtet, Leffson, der in der 2. Auflage S. 2 noch beide Begriffe nebeneinander nannte, bezeichnet die GoB in der 3. Auflage S. 2 zu recht nur noch als unbestimmten Rechtsbegriff

3) Kruse, GoB, S. 179, ebenso Steuerrecht S. 84, sieht weder in der Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen an den Richter einen Verstoß gegen das Prinzip der Gewaltenteilung noch in der Rechtssetzung durch den Richter einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot (Steuerrecht S. 85) m.W.N.; auf die Frage echten Richterrechts kann in diesem Rahmen nicht weiter eingegangen werden.

haben, nicht jedoch in frühere abgeschlossene, vor dem Richterspruch entstandene Verhältnisse belastend eingreifen. Letzteres wäre ein Fall (retroaktiver) Rückwirkung und daher nach dem Rechtsstaatsprinzip grundsätzlich unzulässig. Die Praxis zeigt jedoch, daß gerade der vorgegebene Rechtsfall nach dem erst im Urteil gefundenen, das kann aber nur heißen: festgestellten Grundsatz entschieden wird. Wäre nämlich die Tätigkeit des Gerichts konstitutiv, d.h. rechtsschaffend, so würde sie unzulässigerweise auf den zu entscheidenden Fall einen Rechtssatz anwenden, der bei der Entstehung des betreffenden Verhältnisses noch gar nicht in Geltung gewesen war.
Ebenso läßt § 38 HGB keinen Zweifel daran und ist auch nur in der Weise sinnvoll auszulegen, daß der Kaufmann lediglich verpflichtet ist, die Lage seines Vermögens nach den, d.h. den schon bestehenden, vorgegebenen GoB ersichtlich zu machen. Wie sollte er denn auch Grundsätze beachten müssen, die in ihrer Existenz erst noch zu schaffen wären.
Bei einer Beschränkung des Richters auf eine nur feststellende Tätigkeit kann man dem Gerichtsgebrauch, wie überhaupt dem "Richterrecht" in diesem Zusammenhang nicht den Charakter einer eigentlichen, selbständigen Rechtsquelle in dem Sinne zu sprechen, daß es sich um normativ geltendes Recht, um eine objektive Rechtsregel, einen allgemein verbindlichen Rechtssatz handelt. Zwar darf man die faktische Geltung des "Richterrechts" nicht unterschätzen.[1] Sie ist unbestreitbar und beruht auf der soziologischen Deutung von "Recht". In ausschließlich soziologischer Sicht[2] ist Recht nämlich alles das, was in einer Rechtsgemeinschaft als Regel des Zusammenlebens funktioniert, d.h.

---

1) vgl. vor allem die Bedeutung der Rechtsprechung für die Bildung von Gewohnheitsrecht und das faktisch geltende Recht, Larenz NJW 1951 S. 497 f., German, Gesetz S. 268 ff., Oertmann aaO S. 354
2) vgl. Weber, Rechtssoziologie S. 69 f.

faktisch beachtet und von den dazu berufenen Organen,[1] insbesondere also den Gerichten angewandt wird. In diesem Sinne ist "Richterrecht" faktisch geltendes Recht.

Aber der Begriff des Rechts, so wie wir ihn verstehen, beinhaltet noch ein zweites, normatives Moment: es tritt dem einzelnen mit dem Anspruch auf Verbindlichkeit gegenüber, ist also verbindliche Norm. Dem Gesetzes- und Gewohnheitsrecht kommt regelmäßig die Geltung in beiderlei Hinsicht zu. Wie es aber normativ-verbindliches Recht gibt, dem wenigstens zeitweise die faktische Geltung fehlt, so gibt es Regeln, die als Bestandteile der Rechtsordnung funktionieren, d.h. angewandt werden und damit faktische Rechtsgeltung haben ohne normativ verbindlich zu sein. Solche Regeln befinden sich auch im "Richterrecht".[2] Es sind das die Grundsätze, welche die Gerichte vor allem in der Anwendung konkretisierungsbedürftiger Wertmaßstäbe ihren Entscheidungen tatsächlich einmal oder in wiederholter Anwendung zugrundelegen.[3] Für das praktische Rechtsleben sind sie von kaum geringerer Bedeutung als die Gesetze selbst. Dennoch kommt ihnen normative Geltung im Sinne allgemeiner "Richtigkeit" und "Verbindlichkeit" nicht zu. Der Richterspruch schafft nur "Recht" für den Einzelfall. Andere Gerichte sind nicht daran gebunden.[4] Sie sind vielmehr sogar verpflichtet, dem von ihnen als mit dem Gesetz oder Gewohnheitsrecht nicht vereinbar erkannten "Richterrecht" nicht zu folgen (Art. 20 Abs. 3 GG).

Hat das "Richterrecht", haben die in Form von Gerichtsurteilen fixierten GoB auch keinen unmittelbar normativen Charakter im

---

1) "in deren Händen ein sozial relevantes Maß von faktischem Einfluß auf das Gemeinschaftshandeln liegt", Weber, Rechtssoziologie S. 69

2) vgl. jedoch zum Schweizer Recht German, Gesetz, S. 268 ff. m.w.N., zur Bejahung der Rechtsquelleneigenschaft des Richterrechts kommt konsequenterweise auch Kruse, weil er in Generalklauseln eine Ermächtigung an den Richter zu eigener Normsetzung sieht, vgl. GoB, z.B. S. 150f., Steuerrecht S. 83f.

3) Kriele aaO S. 243 ff. bejaht daher nur eine präsumtive Präjudizienverbindlichkeit

4) wenig klar spricht Döllerer aaO S. 655 r.Sp. allgemein von "verbindlicher Kraft" der Rechtsprechung

Sinne einer echten Rechtsquelle, so kann die Rechtsprechung doch nichtsdestoweniger eine wichtige Erkenntnisquelle der GoB sein und die Ermittlung einzelner Grundsätze wesentlich erleichtern, da sie die zur Feststellung der GoB erforderlichen Untersuchungen und Gedankengänge möglicherweise regelmäßig schon vorgenommen hat.[1] Für die rechtliche Qualifizierung der GoB in ihrer Gesamtheit ist dieses "Richterrecht" jedoch ebenso wie das Gewohnheitsrecht nur von sekundärer Bedeutung, weil auch dadurch nur ein (geringer) Teilbereich berührt wird.

Hier gilt es aber, für sämtliche GoB eine gemeinsame Grundlage in der rechtlichen Qualifizierung zu schaffen, um u.U. von dort die weiteren Fragen einheitlich beantworten zu können.

f) Die Betriebswirtschaftslehre als Rechtsquelle der GoB

Die neuere Betriebswirtschaftslehre nimmt für sich in Anspruch, allein als zuständige Fachwissenschaft die GoB zu bestimmen. Sie bezeichnet sich als "Quelle" der GoB.[2] Von hier aus ist es gedanklich kein weiter Schritt, die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre als selbständige Rechtsquelle anzusehen. Die Rechtsquelleneigenschaft der Betriebswirtschaftslehre ist jedoch in Übereinstimmung mit Kruse[3] abzulehnen: Sowenig wie die Rechtswissenschaft ist auch die Betriebswirtschaftslehre eine Rechtsquelle. Eine von der Wissenschaft noch so einstimmig vorgetragene Ansicht (communis opinio doctorum) hat keine normative Kraft.[4] Denn damit würde man die Vertreter der Wissenschaft in

---

1) ob das zutrifft, muß sich noch herausstellen; zum richterlichen Vorgehen vgl. Rudloff FR 1968 S. 367 f.

2) z.B. Leffson aaO S. 41, Hüttemann aaO S. 2; Kruse, GoB, S. 101 weist zu recht darauf hin, daß es den Vertretern dieser Ansicht primär um die Kompetenz geht, die GoB zu bestimmen. Über deren Rechtsnatur sagen sie unmittelbar nichts aus.

3) GoB, S. 79 f.

4) das gilt uneingeschränkt jedenfalls dann, wenn das Gesetz nicht unmittelbar auf die Erkenntnisse einer Wissenschaft verweist.

den Rang von Normgebern erheben und die Rechtsprechung auf die Erkenntnisse der Wissenschaft verpflichten.
Die Vertreter der historischen Schule haben zwar die Rechtsverbindlichkeit der communis opinio doctorum der Rechtswissenschaft gelehrt. Diese Lehre ist jedoch überholt und wird heute nicht mehr vertreten.[1)]

2) Qualifizierte Übung der Kaufleute

Besteht somit nach der bisherigen Untersuchung nicht die Möglichkeit, den GoB in ihrer Gesamtheit auf dogmatischer Grundlage Rechtsnormqualität beizumessen, so kann ihre rechtliche Qualifizierung nur mehr oder weniger im Bereich des Tatsächlichen gefunden werden. Sie könnten eine Zwischenstellung zwischen Rechtlichem und Tatsächlichem einnehmen, sofern sie die Eigenschaften von Verkehrssitte, Handelsbrauch oder Usancen aufweisen. Möglich ist aber auch, daß ihnen keinerlei rechtliche Wirkung oder Relevanz zukommt, soweit man sie nämlich lediglich als außerrechtliche, betriebswirtschaftliche Fachkunst, vielleicht als rein tatsächliche Übung aufzufassen hätte.

a) Handelsbrauch

Legt man der rechtlichen Qualifizierung der GoB allein die subjektive Auslegung zugrunde, so kommt man fast notwendigerweise zu der Auffassung, die GoB seien Verkehrssitte oder Handelsbrauch.[2)] Dazu verleitet vor allem die Bemerkung in den Mate-

---

1) vgl. die Literaturhinweise bei Kruse, GoB, S. 79 f., z.B. Eneccerus-Nipperdey aaO S. 277

2) die für den engeren Bereich des Handelsrechts geltende kaufmännische Verkehrssitte ist der Handelsbrauch, Palandt-Dankkelman § 157 Anm. 3, Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 1, Lehmann-Hübner aaO S. 26, Hämmerle aaO S. 18, Capelle aaO S. 5, Kruse, GoB, S. 55

rialien zum HGB: "nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurteilen, wie die Bücher geführt werden müssen." So steht denn auch bis heute das überwiegende Schrifttum auf dem Standpunkt, daß ein Grundsatz erst dann als "verbindlicher Rechtssatz" betrachtet werden kann, wenn er auf einer allgemeinen, gleichförmigen und dauernden kaufmännischen Übung beruht und darüberhinaus ein abweichendes Verfahren von der kaufmännischen Praxis für ordnungswidrig erachtet würde.[1] Auch in der Rechtsprechung ist diese Auffassung verbreitet. Die Gerichte qualifizieren die GoB zwar nicht oft ausdrücklich als Handelsbrauch. Sie geben jedoch meist ihre Vorstellungen durch die Methode der empirischen Gewinnung zu erkennen.[2]

Die Formulierungen dieser traditionellen Lehre erfüllen jedenfalls die Voraussetzungen der Verkehrssitte oder des Handelsbrauchs. Für die Entstehung eines Handelsbrauchs ist nämlich einmal eine tatsächliche Übung erforderlich, die nicht nur auf eine bestimmte Branche, sondern auch auf einen bestimmten Ort oder Bezirk beschränkt sein kann. Diese tatsächliche Übung muß grundsätzlich während eines längeren Zeitraums erfolgen.[3] Andernfalls kann nicht von einem feststehenden, allgemein bekannten und anerkannten Handelsbrauch ausgegangen werden. Nur in besonders gelagerten Fällen kann sich ein Handelsbrauch auch in kürzerer Zeit bilden, z.B. bei wirtschaftlichen Umwälzungen oder bei seltenen Geschäften.[4] Das gilt ins-

---

1) so die Verbindungsformel aus Übung und Ansichten der Praxis, zu dieser Auffassung vgl. die Ausführungen bei Schmalenbach ZfhF 1933 S. 225 ff., Nowack aaO S. 99, Ring-Schachian aaO S. 257, Mutze BB 1969 S. 63, Peter aaO S. 40, Heinen S. 66, Götze S. 602, Jacobs Sp. 637, Klein S. 69, Kruse, Steuerrecht S. 210, Spitaler, Bedeutung, Sp. 635, 640, van der Velde DB 1956 S. 804 (805), Gessler § 149 Anm. 1, Hachenburg § 41 Anm. 6, Müller S. 218, Pütz S. 4, Karsten aaO S. 252 (257), Fleischhauer S. 13, Gnam aaO S. 581 vgl. insbesondere zu dieser traditionellen Lehre die Ausführungen bei Leffson aaO S. 7 ff., Kruse GoB, S. 52 ff.

2) vgl. z.B. BGHZ 34 S. 324 ff., zu dieser Rechtsprechung vgl. auch Kruse, GoB, S. 56 Anm. 35

3) RGHZ 110, S. 48; 118 S. 140; BGH NJW 1952, S. 257

4) OLG Hamburg MDR 1963, S. 849

besondere aber auch, wenn trotz der kurzen Dauer ungewöhnlich viele Geschäfte der fraglichen Art geschlossen werden. Schließlich kann ein Handelsbrauch nur dann entstehen, wenn er der Überzeugung der beteiligten Verkehrskreise enspricht, diese ihm also zustimmen.[1)]

Durch die Qualifizierung der GoB als Handelsbrauch lassen sich auch tatsächlich wichtige Erscheinungen und Eigenschaften der GoB erklären. Die Vielfältigkeit der Grundsätze nach kaufmännischem Gewerbezweig ist z.B. so verständlich, weil auch die Verkehrssitte beruflich äußerst zersplittert ist.[2)] Der Fortbildung aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Entwicklung steht nichts im Wege,[3)] da die Verkehrssitte sich in erheblichem Umfange fortwährend neu bildet und weiterentwickelt.[4)] Soweit das Gesetz auf die Verkehrssitte verweist, ist dieser Verweisung gemäß die Sitte gleich einer Norm zu befolgen.[5)] Die Geltung eines Handelsbrauchs wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Beteiligten oder Betroffenen das Ergebnis des Handelsbrauchs innerlich nicht gewollt oder gar überhaupt nicht gekannt haben. Auch gegenüber dem Nichtwissenden oder unverkennbar Abweichendes Wollenden setzt sich der Handelsbrauch als "objektive Norm" durch.[6)] Klarheit besteht auch insofern, als die GoB - soweit sie lediglich als Verkehrssitte angesehen werden - gegenüber zwingenden gesetzlichen Vorschriften keine derogatorische Kraft haben können. "Denn Verkehrssitte und Handelsbrauch können nur insoweit beachtet werden, als sie mit den Wertungsmaßstäben der Rechtsordnung in Einklang stehen, für deren

---

1) vgl. Baumbach-Duden § 346 Anm. 2A, Schlegelberger-Hefermehl § 346 Anm. 8 - 10 m.w.N.
2) Oertmann aaO S. 352 f., Hämmerle aaO S. 18
3) Mutze BB 1969 S. 62 f.
4) dazu Oertmann aaO S. 374 ff.
5) Reichel aaO S. 281 (307)
6) darin kommt seine Zwischenstellung zwischen rein Tatsächlichem und Rechtlichem zum Ausdruck, vgl. Schumann aaO S. 27, v.Tuhr aaO S. 31, Hämmerle S. 19 f., Oertmann S. 356, Capelle S. 5: "in der Praxis herausgebildete und befolgte Regeln"

Erkenntnis sie ihrerseits nicht herangezogen werden dürfen."[1] Die Verkehrssitte ist eben, auch wenn die Rechtsordnung sie vielfach beachtet, selbst kein Recht, weil ihre Anforderungen nicht den Sinn von Rechtsanforderungen haben, ihre Anerkennung und Befolgung weder auf einer darin zum Ausdruck kommenden Rechtsüberzeugung noch auf der Autorität des Gesetzgebers beruht.
Wenn durch die Charakterisierung der GoB als kaufmännische Verkehrssitte auch mancherlei Fragen beantwortet werden, bleiben doch nicht weniger Probleme ungelöst, so daß eine solche Qualifizierung tiefgreifenden Bedenken begegnen könnte.
Die Verkehrssitte setzt bei den sie übenden Menschen keine opinio necessitatis voraus;[2] die beteiligten Kreise wissen sehr wohl, daß vom Verkehrsüblichen in jedem Fall und jeder Zeit - im Geschäftsverkehr z.B. durch Verabredung - abgewichen werden kann.[3] Handelsbräuche erlöschen sogar, wenn sie von einer rechtlich beachtlichen Minderheit nicht mehr befolgt oder nicht mehr anerkannt werden.[4] Das Fortbestehen setzt lediglich voraus, daß auch weiterhin davon auszugehen ist, alle Beteiligten würden einer Übung auch freiwillig zustimmen. Aus dem Zustimmungserfordernis der beteiligten Verkehrskreise und der Möglichkeit, jederzeit von einer bestehenden Übung abzuweichen, können sich aber Unzuträglichkeiten und Mißverhältnisse ergeben.
Man muß in diesem Zusammenhang wiederum darauf hinweisen, "daß die Kaufleute im Streit um einzelne Grundsätze ... Interessenten und damit Partei sind. Die Fragen der Rechnungslegung berühren ihre Interessen als Steuerzahler, die Grundsätze der Berichterstattung gegenüber Aktionären und ähnlichen Personenkreisen ihre Interessen als Vorstände und geschäftsführende

---

1) Larenz, BGB, Allgemeiner Teil S. 10, Oertmann aaO S. 356: "Sie (sc. die Verkehrssitte) gilt nur so weit, als das allein maßgebende Gesetz sie gelten lassen will."
Lehmann-Hübner aaO S. 26
2) vgl. zu diesen Fragen vor allem David aaO
3) Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 35,
Schumann aaO, S. 27, v.Tuhr aaO S. 31, Capelle aaO S. 5
4) Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 13

Gesellschafter."[1] Es besteht also die Gefahr, daß die Kaufleute bei der Beurteilung der GoB nicht den objektiven Zweck des Jahresabschlusses - die möglichst "richtige" Erfolgsermittlung - sondern ihre subjektiven Interessen beachten, so daß sie bei einer Befragung diejenigen Bilanzierungsgewohnheiten als GoB bezeichnen werden, die die Möglichkeit zur Manipulation des Jahreserfolges geben. Daher könnte man es als sinnwidrig ansehen, allein die Praxis der Kaufleute als Quelle der GoB anzuerkennen. So heißt es denn auch z.B. in der Literatur,[2] ebensowenig wie man es den Verbrechern überlassen könne, sich untereinander über ein neues Strafgesetz zu einigen, sei es Sache der Vorstände und Aufsichtsräte von Aktiengesellschaften sich untereinander über die Gestalt des künftigen Aktienrechts zu verständigen.

Es ist jedoch fraglich, ob diese Auffassung auch für die GoB als kaufmännische Verkehrssitte in vollem Umfange zutrifft. Bei einem Handelsbrauch darf es sich niemals um eine lediglich einseitige Übung handeln, die nur von den an ihr interessierten Kaufleuten auf einer Seite beachtet wird, bei Kaufverträgen z.B. nur von den Verkäufern, der die Käuferseite aber überwiegend widerspricht und die Anerkennung verweigert. Bei der Feststellung von Handelsbräuchen sind daher grundsätzlich beide Seiten zu hören.[3] Nun stehen sich zwar bei der Rechnungslegung anders als beim Risikoausgleich im Geschäftsverkehr nicht zwei Parteien gleichermaßen "rechtsetzend" gegenüber, die sich unter Abwägung ihrer gegenseitigen Interessen brauchbare und zweckgerechte Regelungen schaffen können. Den Kaufleuten stehen jedoch, vor allem bei den Fragen des Jahresabschlusses, heterogen zusammengesetzte Outsider-Gruppen gegenüber, unter denen sich in der Mehrzahl wiederum Kaufleute befinden. Diese Personen sind kraft Gesellschaftsvertrages oder kraft Gesetzes berechtigt oder als po-

---

1) Leffson aaO S. 28
2) vgl. Leffson aaO S. 28 mit einem Zitat von Welter (aaO S. 48)
3) so fordert es z.B. auch das Merkblatt des Deutschen Industrie- und Handelstages Nr. 19, abgedruckt bei Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 18

tentielle Gesellschafter oder Gläubiger daran interessiert, Einblick in die Lage der Unternehmen zu bekommen.[1] Ihre Ansichten und Interessen bilden - allerdings nur theoretisch - ein ausreichendes Gegengewicht gegenüber den Ansichten und der Praxis der Kaufleute, so daß man bei Berücksichtigung jener Auffassungen durchaus zu einem gerechten Interessenausgleich zwischen dem Kaufmann als Insider und den verschiedenen Outsider-Gruppen kommen kann und daher die so korrigierten Ansichten und Übungen der Kaufleute sehr wohl als Quelle der GoB dienen könnten.[2]

Auch mit einem weiteren Argument, das letztlich die Interessenstellung betrifft, kann man die Auffassung, die Kaufleute seien schon aufgrund ihrer Stellung als Interessenvertreter nicht geeignet, GoB als Verkehrssitte zu schaffen, entkräften.

Die Verkehrssitte - auch in Gestalt der GoB - würde als bloßer gesetzlicher Hilfsbegriff[3] erscheinen. "Sie gilt nicht aus eigener Kraft, sondern nur soweit, als das alleinmaßgebende Gesetz sie gelten lassen will."[4] Und diese Geltung ist aufgrund zwingender Sonderregelungen, die (überwiegend) den Schutz von Outsidern betreffen, wie aufgrund der Generalnorm selbst, die "einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage" des Unternehmens verlangt, teleologisch beschränkt.

Eine Übung, die sich nicht im Rahmen der Normenzwecke hält, wird daher, auch wenn sie die Entstehungsvoraussetzungen des Handelsbrauchs erfüllt, vom Recht nicht anerkannt, sie entspricht nicht den GoB.[5] Erst recht und selbstverständlich hat dann ein Miß-

---

1) Leffson aaO S. 29

2) zuzugeben ist, daß man sich dadurch den Ansichten eines idealisierten (ordentlichen und ehrenwerten) Kaufmanns, einer nur gedachten Figur nähert, was sich entsprechend auf die Ermittlungsmethode auswirken müßte; vgl. hierzu etwa den Begriff "gute Sitten" (§ 138 BGB), den das Reichsgericht mit den Worten "Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden" umschrieben hat

3) Lehmann-Hübner aaO S. 26: "objektiv-rechtlicher Hilfsbegriff"

4) Oertmann aaO S. 357, Flume aaO S. 314: "soweit sie sich in die Rechtsordnung organisch einfügt"

5) vgl. hierzu auch Kruse, GoB, S. 70 f., der darauf hinweist, daß es sich bei dieser Überprüfung des Handelsbrauches um Subsumtion handelt

brauch keine rechtliche Geltung, weil er die gesetzlichen Normzwecke völlig außer acht läßt.[1]
Der Handelsbrauch muß also aus diesen Gründen, anders als man in der Betriebswirtschaftslehre allgemein glaubt, nicht unbedingt zu unsachgemäßen Grundsätzen führen. Es könnten sich vielmehr trotz der Interessenstellung der Kaufleute auch in der Übung der Kaufmannschaft vor allem aufgrund einer Berücksichtigung anderer Kräfte und Interessen, die durch die Arbeiten neutraler und sachverständiger Stellen erleichtert wird, GoB bilden. Bei einer so verstandenen kaufmännischen Übung würde man zur Bildung der GoB allerdings auch keineswegs allein den "vorwiegend intuitiven Biedermann bemühen".[2] Denn Übung bedeutet in diesem Sinne nur Argument im Meinungs- und Interessenstreit, das erst nach einer gründlichen Beurteilung GoB werden kann.

Andere Gründe könnten aber dazu zwingen, den GoB in ihrer Gesamtheit[3] den Rechtscharakter von Handelsbräuchen abzusprechen. Es gibt vor allem das Problem der Lösung neu auftretender Schwierigkeiten in der Rechnungslegung zu denken.
Die Entwicklung und Weiterbildung der GoB (auch) durch die Praxis ist sicher unbestreitbar. Solange die Praxis mit anderen Stellen und Autoritäten, insbesondere der Wirtschaftswissenschaft, bei der Ausbildung der GoB faktisch noch nicht in so harter Konkurrenz wie heute stand, wurde sie zu Recht ganz allgemein sogar als einzige Quelle der GoB angesehen.

---

1) Aus dieser Sicht ist der Hinweis Schmalenbachs: "Mißbräuche könnten niemals GoB werden" (Grundsätze, S. 233)weder überflüssig noch weist er auf innere Widersprüche der traditionellen Lehre hin, wie Leffson aaß S. 10 meint; vgl. auch Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 12, Baumbach-Duden § 346 Anm. 1 F, Capelle aaO S. 6, Schulze zur Wiesch aaO S. 38 ff.
2) Spitaler, Die Lehre, S. 451
3) daß einzelne GoB auch Handelsbräuchen entsprechen können, ist unbestreitbar. Diese Möglichkeit ergibt sich schon daraus, daß der Handelsbrauch wie die tatsächliche Übung Vorformen des Gewohnheitsrechts sind, vgl. Kruse, GoB, S. 62 f.

Es ist jedoch höchst fraglich, ob auch heute noch die GoB ausschließlich in der Praxis entstehen. Gerade bei den sich im Formalen überstürzenden Techniken und Methoden könnte es zweifelhaft sein anzunehmen, daß erst eine zum Grundsatz verdichtete ständige Übung ehrbarer Kaufleute GoB schafft. Sicher ist jedenfalls, daß man bei der elektronischen Datenverarbeitung in manchen Fällen noch nicht die Entstehung von GoB bei den Kaufleuten selbst feststellen kann, da bei ihnen oft noch gar keine einheitliche Übung besteht.
Vor gleichem Problem steht man bei neuen materiellen Fragen der Rechnungslegung, wie etwa bei der Bewertung von Forderungen an Abnehmer in Entwicklungsländern (wegen ihrer Dubiosität)[1] oder bei der Bilanzierung von Leasing-Verhältnissen (wegen ihrer unterschiedlichen rechtlichen Konstruktion).[2]
Für eine Lösung stehen hier nur zwei Wege offen. Entweder leugnet man bei neuartigen Fragen vor einer Anerkennung durch die Praxis überhaupt die Entstehung von GoB oder man überträgt "aus Rechtssicherheitsgründen"[3] die Grundsatzgebungskompetenz auf eine andere Instanz (etwa die Betriebswirtschaftslehre), die vielleicht schon längst vor einer sich herausbildenden praktischen Übung Grundsätze auf theoretischem Wege, wenn auch in Zusammenarbeit mit der Praxis ableiten und festsetzen kann.

Bevor man sich für die eine oder andere Lösung entscheidet, muß man sich jedoch klar machen, welche praktischen Folgerungen mit dieser Entscheidung verbunden sind und ob diese mit dem Gesetzeszweck zu vereinbaren sind. Fest steht, daß bei neu auftretenden Fragen in beiden Fällen eine kürzere oder längere Zeitspanne verstreichen muß, bis sich ein Grundsatz gebildet hat. Darauf deutete schon die Notwendigkeit der allgemeinen Anerkennung hin. Es ist allerdings keineswegs regelmäßig so, daß

---

1) vgl. Mellerowicz aaO S. 345 ff.
2) vgl. dazu jetzt BFH WPg 1971, S. 277 ff.
3) Schröder aaO S. 197 (S. 200)

ein kaufmännischer Brauch sich nur sehr langsam bilden kann. Er kann sich vielmehr, wie gesagt, in kürzester Zeit bilden,[1] wenn z.B. trotz der kurzen Dauer ungewöhnlich viele Geschäfte der fraglichen Art geschlossen und in der Rechnungslegung berücksichtigt werden. So können in den oben genannten Beispielen bei der großen Anzahl der teils oder überwiegend exportorientierten Unternehmen mit Absatzgebieten in Entwicklungsländern sehr schnell bestimmte allgemein geübte Praktiken bei der Bewertung von Forderungen entstehen. Das gleiche gilt für das Leasinggeschäft, dessen Häufigkeit schon in kurzem Zeitraum sprunghaft gestiegen ist.

Andererseits wäre es eine Fiktion zu unterstellen, Wissenschaft und Lehre wären - auch nur im großen und ganzen - sehr schnell einer Meinung, so daß man die GoB sehr bald nach der ersten Problemstellung lediglich aus der Literatur abzulesen brauchte. Die gegenwärtige und sicher noch lang anhaltende Diskussion über die bilanzielle Behandlung von Leasingverträgen[2] und die seit 1965 in der Literatur behandelte Frage, inwieweit sich die aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften mit den GoB dekken[3] - in beiden Fällen hat sich eine einheitliche Auffassung bisher nicht gebildet - zeigen hinreichend den u.U. langwierigen Entstehungsprozeß eines "GoB" in der Wissenschaft, der ja mit einem"consensus omnium"[4] enden muß. Es läßt sich daher keineswegs sagen, daß bei einer Qualifizierung der GoB als Handelsbrauch "jede Fortentwicklung dieser Grundsätze - die ja gerade durch die gesetzliche Verweisungstechnik gefördert werden soll - erheblich erschwert würde",[5] die Betriebswirtschaftslehre aber rasch und ohne größere Schwierigkeit mit Hilfe ihrer Erkenntnisse GoB entwickeln könnte. Allein unter Berücksichti-

---

1) "mit einem Schlage, ohne den leisesten Ansatz einer 'longaeva consuetudo'", Oertmann aaO S. 354
2) Friedländer aaO S. 183 ff., Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 50 m.w.N.
3) dazu z.B. Greiffenhagen, Zur Bedeutung, S. 157 ff., m.w.N. vgl. auch die Lehrbücher und Kommentare zum AktG, jetzt auch Kruse, GoB, S. 193 ff.
4) Leffson aaO S. 46, Hüttemann aaO S. 2
5) Becker-Riewald-Koch § 162 Anm. 5b

gung der Rechtssicherheit kann man weder der einen noch der anderen Lösung den Vorzug geben; allein wegen eines unterschiedlichen Zeitmoments beim Entstehungsprozeß neuer Grundsätze kann man daher die Charakterisierung der GoB als Handelsbrauch nicht ablehnen oder gar als "verfehlt"[1] ansehen.

Dennoch erscheint die Qualifizierung der GoB als kaufmännische Verkehrssitte äußerst zweifelhaft. Wenn das Gesetz die Entscheidung über die ordnungsmäßige Rechnungslegung von der Verkehrssitte (eines Standes) abhängig sein läßt, dann führt es "einen variablen Faktor in die Rechtsanwendung ein, der es ermöglicht, trotz unveränderten Gesetzesbefehls den Gesetzesinhalt ständig, in automatischer Abhängigkeit von den fortschreitenden Verhältnissen mit fortschreiten zu lassen."[2] Dieser variable Faktor Verkehrssitte führt - so sehr er vom gesetzlichen Rahmen auch sachlich begrenzt ist - nicht notwendig zu systematisch aufeinander abgestimmten, logisch miteinander verbundenen Regeln, sondern zu einem Bestand an Verhaltensweisen, die sich unbefangen im Laufe der Zeit bei wechselnden gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und kaufmännischen Bewertungsmaßstäben entwickeln, die nur lose miteinander verbunden und daher zum Teil widersprüchlich sind.[3] Das liegt daran, daß die Verkehrssitte an sich die Gefahr mit sich bringt, von den beteiligten Kreisen doch vorwiegend intuitiv, in affektueller Anhänglichkeit an überlieferte Verhaltensweisen und weniger rational, auf einen bestimmten Gesetzeszweck gerichtet gebildet zu werden. Verkehrssitte ist also oft die unreflektierte Wahrung des Herkommens und wenn rational, doch das Ergebnis subjektiv zweckrationalen Handelns im Interesse der unmittelbar Beteiligten. Diese Gefahr ist umso größer, als man vom Verkehrsüblichen in jedem Fall und jederzeit abweichen kann.

---

1) Becker-Riewald-Koch § 162 Anm. 5b
2) Oertmann aaO S. 375
3) vgl. die Formulierung bei Leffson aaO S. 7; zweifellos liegt daher ein wichtiges Arbeitsfeld der Wirtschaftswissenschaft darin, bestehende Widersprüchlichkeiten nachzuweisen und zu beseitigen

Nach der oben vorgenommenen Auslegung darf man aber nicht außer acht lassen, daß den GoB eine Ordnung und daher ein System zugrundeliegt. Sie haben sich an wertrationalen Prinzipien zu orientieren. Somit kann nicht jede Verkehrssitte, die auf dem Gebiet der Rechnungslegung entsteht, einen GoB hervorbringen. Es ist vielmehr so zu sehen, wie bei den GoB in Gestalt von Gewohnheitsrecht. Ist eine Regel der Rechnungslegung (allgemein) anerkannt, so wird sie sich häufig zur Verkehrssitte fortentwickeln[1] - sei es zu einer Sitte im Sinne tatsächlicher Übung, sei es auch ganz besonders im Sinne von Regeln, nach denen sich gemäß den Anschauungen kompetenter Sachkundiger oder beteiligter Praktiker das Verhalten aller Kaufleute richten sollte,[2] wobei sich beide Arten von Sitte zueinander "teils wie der Grund, teils wie die Folge"[3] verhalten. Die GoB können somit in der kaufmännischen Verkehrssitte (Handelsbrauch) einen besonderen Rechtswert erlangen.[4] Sie verdanken ihre Entstehung aber nicht erst der Verkehrssitte und finden daher jedenfalls in ihrer Gesamtheit im Handelsbrauch keinen Niederschlag,[5] so daß auch hier nicht ihre gemeinsame Grundlage liegt.

b) Usancen

Eine besondere Untersuchung darüber, ob die GoB als Usancen anzusehen sind, ist nicht erforderlich, da einmal der Begriff "Usance", soweit er in diesem Zusammenhang auftaucht[6] - wie auch sonst vielfach[7] - gleichbedeutend für Handelsbrauch ver-

1) So i.E. auch Kruse, GoB, S. 62 f., 100 f.
2) in diesem Sinne ist die Sitte "eine soziale Macht", Larenz BGB Allgemeiner Teil S. 41; zum normativen Charakter der Verkehrssitte vgl. Kruse, GoB, S. 56 ff.
3) Oertmann aaO S. 367
4) daher ist die Formulierung Baumbach-Dudens nicht genau, wenn es heißt: "Die GoB sind ... nicht Handelsbrauch, nicht Gewohnheitsrecht ...", § 38 Anm. 5 A
5) vgl. Peter aaO S. 40, der meint, daß immerhin einige Grundsätze Handelsbrauch seien, nachdem die Richtlinien v. 11.11. 1937 erlassen wurden, Mutze BB 1969 S. 63: "Die GoB bilden teils Handelsbräuche, teils Rechtsnormen".
6) vgl. Maaßen aaO S. 848 r. Sp. unten, Mutze BB 1969,S. 56 (63)
7) Baumbach-Duden § 346 Anm. 1 A

wendet wird. Usance im eigentlichen und engeren Sinne hat die Bedeutung von Geschäftsbedingungen einer Börse oder eines Maklers für das Verhältnis mit Vertragsschließenden[1] und ist daher für die Bildung der GoB rechtlich und tatsächlich irrelevant.

3) Keine selbständige rechtliche Relevanz der GoB

Nach all dem scheint es so, als wäre die gemeinsame Grundlage der GoB im rein tatsächlichen Bereich zu suchen.

a) Tatsächliche kaufmännische Übung

Als rein tatsächliche Übung[2] - ohne notwendigerweise Handelsbrauch zu sein[3] - lassen sich die GoB jedoch nicht qualifizieren. Das ergibt sich ohne weiteres aus schon mehrfach genannten Gründen. Wenn der Kaufmann eine Interessenstellung hat in einem permanenten Streit- und Spannungsverhältnis zu anderen Personen und Personengruppen, deren Interessen aber ebenso nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes durch die Rechnungslegung nach den GoB zu berücksichtigen sind und wenn es also (auch) "ordentliche Kaufleute"[4] gewohnt sind, ihren Mitgesellschaftern und Aktionären so wenig wie möglich und soviel wie nötig über die Lage ihres Unternehmens und die Höhe des erwirtschafteten Gewinns zu sagen,[5] die Übung des Kaufmanns "außerdem auf möglichste Undurchsichtigkeit der Buchhaltung, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung bedacht ist,[6] die Praxis also einseitig finanzpolitisch ausgerichtet und es ihr Ziel ist, Finanzinteressenten und Aktionären den Einblick in Lage, Leistungen und Erfolge der Unternehmungen - selbst auf Kosten der eigenen

1) vgl. Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 3
2) vgl. Mauve BB 1969 S. 712, Anderson aaO, Marx S. 59, Schlüter aaO S. 40, 42
3) etwa wegen zu kurzer Zeitspanne oder Fehlens der Überzeugung der Betroffenen; zum Unterschied zwischen tatsächlich geübtem Verhalten und Handelsbrauch vgl. Kruse, GoB, S. 56 ff.
4) nicht als gedachte Figur
5) vgl. Leffson aaO S. 27
6) Le Coutre, Ordnungsmäßige Buchführung, Sp. 2025, 2017 f.

Übersicht - zu erschweren", dann ist dem Gesetz, überläßt man das Feld der GoB allein den Gepflogenheiten der Kaufleute, in keiner Weise genüge getan. Daher bemerkt Leffson[1] zu Recht, der selbst bilanzierende Kaufmann könne wohl Sachverständiger sein für die GoB der Rechenschaft des Kaufmanns vor sich selbst, er könne aber nicht Sachverständiger darüber sein, wie der Kaufmann Außenstehenden am besten Rechenschaft legen könne. Einfach aus den wirtschaftlichen Notwendigkeiten heraus können sich somit insgesamt keine guten und sachgerechten kaufmännischen Übungen entwickeln, die man im Sinne des Gesetzes als GoB anerkennen könnte. Die tatsächliche kaufmännische Übung - so wie sie sich nun einmal entfaltet - ist deshalb als Quelle der GoB nicht brauchbar.[2]

b) Tatsächliche Anschauungen und Auffassungen der Praxis

Ist die Praxis für sich allein keine ausreichende "Rechtsquelle"[3] der GoB, so könnten für die rechtliche Qualifizierung der GoB jedoch die Verkehrsanschauungen oder die Anschauungen und Auffassungen ordentlicher Kaufleute[4] entscheidend sein. Auch in diesem Fall würde die Qualität der GoB allein im Bereich des Faktischen liegen, wenn auch den Ansichten der Kaufleute vor allem im Falle der Diskrepanz zur praktischen Übung normativer Charakter zukäme.[5] Denn Anschauungen und Auffassungen sind wie

---

1) aaO S. 29
2) i.E. ebenso Döllerer aaO S. 657, Gadow-Mellerowicz § 149 Anm. 2, Leffson S. 26 ff., Schlegelberger-Hefermehl § 38 Rdn. 18, Saage aaO S. 1 (2), Schröder aaO S. 200, Birkholz aaO S. 61, Littmann, Kommentar, §§ 4, 5 Rdn. 81, vgl. auch das Zitat Burkhardts bei Kruse, GoB, S. 60
3) i.S. von Ursprung für die rechtliche Geltung von GoB über § 38 HGB
4) zur Verkehrsanschauung vgl. auch Kruse, GoB, S. 54, 60 ff.
5) vergleichbar etwa den Ansichten, die über die von einem Kaufmann zu fordernde Sorgfalt (§ 347 HGB) bestehen oder darüber, was mit kaufmännischem Anstand oder mit den guten Sitten im Wettbewerb (§§ 138, 826 BGB, 1 UWG) noch zu vereinbaren ist.

bestimmte Übungen der Praxis Tatsachen und zwar innere Tatsachen.
Es war kein geringerer als Schmalenbach,[1] der die Gefahren, die bei der Entwicklung der GoB allein durch die kaufmännische Übung entstehen mußten und sich auch schon sehr bald tatsächlich zeigten,[2] erkannte und deshalb den Schritt weg von der Übung der Praxis zu den Ansichten der Praxis machte. Es komme weniger darauf an, lehrte er, was man in der Praxis tue, als was man in der Praxis und zwar in der Praxis ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute für richtig halte.[3] Im Anschluß an ihn stand dann in den folgenden Jahrzehnten die ganz herrschende Lehre auf dem Standpunkt, nicht die Übung, sondern die Anschauungen und Auffassungen ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute seien die entscheidenden Bestimmungsgründe der GoB.[4]
Fraglich ist jedoch, ob mit einer solchen Erklärung der GoB die bei der Maßgeblichkeit allein der kaufmännischen Übung auftretenden Probleme beseitigt sind und die Qualifizierung der GoB damit sachgerecht und zufriedenstellend ist.
Aus der Parteienstellung des Kaufmanns aufgrund seiner eigenen Interessenlage ergibt sich zwar, daß die praktische Übung von den Ansichten und Auffassungen eines ordentlichen und ehrenwerten Kaufmanns, der also die Zwecke und Grundaufgaben der Rechnungslegung erfüllen will, erheblich voneinander abweichen kann. Denn das tatsächliche kaufmännische Handeln wird - wie gesagt - derzeit oft nicht (nur) von dem Gedanken an das subjektiv Zweckmäßige, beispielsweise dem Prinzip der Wahrnehmung berechtigter Interessen oder der Beeinflussung Dritter und damit u.U. sogar von dem Gedanken an das nicht mehr Zulässige bestimmt. So gut wie unlösbar ist aber die Frage, wie man gerade in diesen ent-

---

1) ZfhF 1933 S. 225 ff.
2) die mannigfachen Mißstände lösten besonders in wirtschaftlich kritischen Zeiten regelmäßig Aktienrechtsreformen aus
3) Schmalenbach aaO S. 232
4) statt vieler Adler-Düring-Schmaltz, 3. Aufl., S. 148, Trumpler aaO S. 80, Baumbach-Hueck § 149 Rdn. 3

scheidenden Fällen des Auseinanderfallens von Übung und Ansicht der Praxis letztere feststellen will. Einmal dürfte es allgemein noch weitaus schwieriger sein, im Einzelfall das festzustellen, was nach zweckentsprechender kaufmännischer Auffassung geschehen sollte, als das, was tatsächlich geschieht. Die Interessenstellung der Kaufleute führt zum anderen auch hier wieder dazu, daß die Kaufleute das als ihre (rechtschaffene) Auffassung ausgeben, was sie in der Praxis üben,[1] zumal auch redliche, ehrenwerte Kaufleute sich oft gezwungen fühlen, in der Rechnungslegung nicht das zu verwirklichen, was nach ihrer Anschauung zur Darstellung kommten sollte, weil sie etwa zur Erlangung von steuerlichen Vorteilen an bestimmte Wertansätze und Darstellungsformen gebunden sind oder auf die Publizitätswirkungen Rücksicht nehmen müssen.

Daher kann es unter den obwaltenden Umständen für die Frage, was im Bereich der Rechnungslegung ordnungsmäßig ist, nicht mehr (allein) auf die tatsächlichen Auffassungen und Anschauungen der Praxis ankommen.

Aufgrund der genannten Bedenken bedeutet auch die Auffassung keinen Fortschritt, die das offensichtlich etwas problematische Kriterium der Überzeugungen ordentlicher Kaufleute mit dem Kriterium der kaufmännischen Übung verbinden will, indem sie eine der Überzeugung entsprechende Übung verlangt.[2] Im übrigen entstehen hier neue Schwierigkeiten in den Fällen, in denen Übung und Ansichten der Kaufleute auseinanderfallen. Hier muß man entweder doch auf eines der beiden Kriterien als entscheidendes rekurrieren oder die Existenz von GoB überhaupt leugnen, solange Übung und Ansichten keine Übereinstimmung gefunden haben.

---

1) "Die Anschauungen der Kaufleute über eine Bilanzfrage lassen sich überhaupt schwerlich anders einigermaßen exakt nachweisen als aus der Übung der Praxis", Fuchs aaO S. 4

2) vgl. Krause aaO S. 71,
Hax ZfhF 1958 S. 179
Mutze, Aktivierung, S. 41

c) Außerrechtliche, betriebswirtschaftliche Fachkunst

Schließlich wird vornehmlich von Vertretern der Betriebswirtschaftslehre mehr und mehr die Meinung vorgetragen, es bestehe für die Bildung und Bestimmung der GoB eine ausschließliche Zuständigkeit der Fachwissenschaft (Betriebswirtschaftslehre).[1] Die GoB seien daher überhaupt keine rechtlichen Phänomene,[2] sondern gehörten ausschließlich - im Grundsatz und Ausgangspunkt - wie etwa Empfehlungen eines Sachverständigen zu zweckgemäßem Verhalten dem Bereich des Tatsächlichen an, indem sie sich als betriebswirtschaftliche Fachkunst entwickelten. Ordnungsmäßig nach heutigen Begriffen sei eine Rechnungslegung dann, wenn sie den Jahreserfolg nach den anerkannten Grundsätzen der Betriebswirtschaftslehre errechnet habe.[3] Spitaler bemerkt zu van der Velde: "Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre verdienen als wissenschaftliche Erkenntnisse m.E. doch immer den Vorzug",[4] weil die Betriebswirtschaftslehre heute so weit entwikkelt sei, daß "der unzulängliche und schwer faßbare Handelsbrauch als Maßstab für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung seine Rolle ausgespielt" habe.[5] Die Vertreter dieser Meinung wissen auch durchaus gewichtige Gründe dafür vorzubringen, warum für die Bildung der GoB eine solche grundlegende Kompetenzänderung[6] vorzunehmen ist. Nur "die betriebswirtschaftliche Forschung als zuständige Fachwissenschaft" sei imstande, "die GoB

---

1) vgl. z.B. Waldner aaO S. 477, Thoma aaO S. 13; ähnlich, aber nicht so allgemein Leffson aaO S. 43, der einschränkend hinzufügt, - es wird sich zeigen, daß diese Einschränkung bedeutsam ist - rechtliche Geltung könne den GoB im Streitfall nur die Rechtsprechung verschaffen; zur Betriebswirtschaftslehre als Quelle der GoB s. auch Kruse, GoB, S. 6, 73 ff.

2) vgl. z.B, die Aufzählung der verschiedenen Ansichten bei Baumbach-Duden aaO § 38 Anm.; die betriebswirtschaftliche Literatur sagt allerdings dadurch, daß sie die Kompetenz zur Ableitung der GoB allein der BWL zuspricht, über die Rechtsnatur der Grundsätze unmittelbar nichts aus.

3) Veihel aaO S. 397 f.

4) Spitaler StW 1955 Sp. 5

5) Le Coutre, Ordnungsmäßige Buchführung, Sp. 2006

6) gegenüber dem ursprünglichen gesetzgeberischen Konzept

sine ira et studio"[1] - jenseits des persönlichen Meinungsstreits - zu gewinnen. Es sei Aufgabe der Wissenschaft, die Alltagserfahrung und die Interessenideologien durch grundsätzliches, ruhiges Durchdenken der Probleme zu überwinden.[2] Weiterhin zeige sich, daß bei neu auftretenden Fragen der Rechnungslegung nicht gewartet werden könne, bis sich in der Kaufmannschaft Usancen oder erfahrungsbedingte Ansichten herausgebildet haben.

Solche Argumentationen erscheinen auf den ersten Blick überzeugend. Das letzte Argument vermag - zumindest für sich - schon deshalb nicht den Alleinvertretungsanspruch der Betriebswirtschaftslehre zur Bestimmung der GoB zu rechtfertigen, weil die Vertreter der oben genannten Ansicht selbst zur Begründung eines GoB den consensus omnium verlangen.[3] Der aber muß sich nicht rascher als eine kaufmännische Usance einstellen. Vor allem aber werden neue Grundsätze in enger Zusammenarbeit und durch gegenseitiges Geben und Nehmen von Praxis und Wissenschaft entwickelt. Man kann daher kaum davon sprechen, daß diese oder jene nach kürzerem Zeitablauf eine Regel bilden könne.

Die Entwicklung oder Schaffung von rechtlich verbindlichen GoB durch die Wissenschaft scheint aber doch besonders deshalb der auf diesem Gebiet bestehenden Gesamtproblematik am besten gerecht zu werden, weil es bei den GoB nicht um wertfreie Erkenntnis, sondern vielmehr um werthafte finale Gestaltung, entsprechend ihrer utilitären Zielsetzung um volitive Denkakte geht, um die Gewinnung und Auswahl der Hilfsmittel, die notwendig oder geeignet sind, einen wirtschaftlichen Zweck zu errei-

---

1) Leffson aaO S. 42
2) Leffson aaO S. 42 mit einem Zitat von Eucken (aaO S. 278)
3) von einem gewissen Konsens gehen wohl - meist unausgesprochen - sämtliche Vertreter dieser Meinung aus; dieser Gedanke wird, soweit ersichtlich, nur bei Leffson aaO S. 46 in aller Deutlichkeit hervorgehoben.

chen. So scheint es auch überzeugend, daß die GoB keine Rechtsnormen darstellen, ihnen aus sich heraus der Imperativ oder besser gesagt: die Geltungsanordnung[1] fehlt. Sie k ö n n e n angewendet werden, aber ob sie angewendet werden m ü s s e n, ist nicht ihnen, sondern anderen, insbesondere gesetzlichen oder vertraglichen Regelungen zu entnehmen.[2] Es sind eben wissenschaftlich begründete Arbeitsmethoden zur buchungs- und bilanzrechtlichen Bewältigung rationeller, jederzeit wiederholbarer wirtschaftlicher Vorgänge und haben insofern ihre Parallele in der lex artis der Medizin oder der "Normen" anderer (Fach-)Gebiete.[3]

Nach dieser Auffassung wird also für einen gesetzlich ungeregelten Teil der Rechnungslegung, einem sachlich beschränkten Bereich, die Rechtslage unmittelbar an den objektiv erkennbaren und ermittelten Stand der Wissenschaft gebunden. Die betreffenden Gesetzesnormen nehmen daher lediglich auf Außerrechtliches als Tatbestandsmerkmal Bezug.

Fraglich ist jedoch, ob solche Argumente wirklich einer kritischen Beurteilung standhalten. Zweifel könnten schon bei der allgemeinen Frage nach dem Verhältnis von Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft, insbesondere auf dem Gebiet der Rechnungslegung, aufkommen.

Die Wirtschaft ist eine der entscheidenden und wesentlichen Grundlagen unseres heutigen Lebens. Ohne eine funktionierende Wirtschaft und ihre immer schneller fortschreitende Entwicklung wäre es nicht möglich, unseren gegenwärtigen Lebensstandard jetzt und für die Zukunft aufrechtzuerhalten. Das führt aber zwangsläufig dazu, daß die Wirtschaft in die Grundlage dieser Gesellschaftsordnung, nämlich in das Recht und die Rechtsord-

---

1) Larenz, Methodenlehre, S. 156

2) Leffson entnimmt allerdings schon aus der ökonomischen Ableitung von GoB deren Verbindlichkeit für den Kaufmann, vgl. S. 2, 46

3) wie z.B. ethische, ästhetische, technische "Normen", s. auch die Beispiele bei Kruse, GoB, S. 22 ff.

nung einbezogen wird. Da nun aber die Wirtschaftswissenschaft wirtschaftliche Zusammenhänge wissenschaftlich erfaßt, ordnet und systematisiert, tritt die Rechtswissenschaft - nicht weniger der Gesetzgeber - bei Beurteilung vieler Fragen zu ihr notwendigerweise in ein von Fall zu Fall mehr oder weniger enges Verhältnis.[1] Es kommt zu einer gegenseitigen Verbindung und Durchdringung, die sogar so intensiv sein kann, daß u.U. die eine Fachrichtung der anderen die Lösung einer Frage allein aufgrund ihrer Erkenntnisse verbindlich vorschreiben kann.[2] Auch das Recht der Rechnungslegung beruht auf einer in solcher Unmittelbarkeit sonst nirgends anzutreffenden Verbindung wirtschaftswissenschaftlicher Regeln mit rechtlichen Normen. Die Sache, um die es geht, ist daher für beide Disziplinen - Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft - grundsätzlich die gleiche. Beide sind vor die Aufgabe gestellt, - die Rechtswissenschaft aufgrund gesetzlicher Anordnung, die Wirtschaftswissenschaft schon aufgrund ihrer objektiven Berater- und Hilfestellung gegenüber der wirtschaftlichen Praxis -, für eine solche Rechnungslegung (mit) Sorge zu tragen, die "einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage" des Unternehmens gestattet. Sicher könnte der Jahresabschluß wenn er nicht ein betriebswirtschaftlich fachgerechtes Rechenwerk wäre, auch rechtlich nicht die ihm zugedachte Aufgabe erfüllen.[3]

Nicht übersehen darf man jedoch die Tatsache, daß die Rechtsordnung den Jahresabschluß (auch) als Instrument zur Lösung bestimmter gesellschaftspolitischer Gestaltungsaufgaben versteht. Es besteht daher auch die Möglichkeit, daß der Gesetzgeber auf

---

1) vgl. hierzu die Beiträge in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, herausgegeben von Raiser u.a.

2) vgl. z.B. § 53 AtomG, § 21 der 1. StrahlenschutzVO, in denen ausdrücklich auf wissenschaftliche Erkenntnisse verwiesen ist; s. auch die Ausführungen zur Auslegung betriebswirtschaftlicher Begriffe

3) Ballerstedt aaO S. 120

Sonderrechtsgebieten Vorschriften schafft, die spezielle Anforderungen an die Rechnungslegung stellen und auch weitere, über das allgemeine Handelsrecht hinausgehende Zwecke verfolgen. Aus diesem Grunde können z.B. für bestimmte Gesellschaftsformen erlassene bilanzrechtliche Vorschriften Regelungen enthalten, die nach den Grundvoraussetzungen einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung oder rein betriebswirtschaftlich gesehen überflüssig wären.[1] Solche Regelungen müssen aber auch die GoB als "Generalnormen" für das Sondergebiet inhaltlich mitgestalten.[2] Nur soweit die Betriebswirtschaftslehre auch diese Vorschriften als Datum aufnimmt, können ihre Regeln aufgrund der gesetzlichen Verweisung die Generalnorm ausfüllen. Andernfalls haben die GoB i.S. des Gesetzes - wenn auch nur zu einem geringen Teil - selbständigen, d.h. rechtlichen, gesellschaftspolitischen Charakter.

Ballerstedt[3] weist überzeugend darauf hin, daß zwar der Jahresabschluß seiner technischen Natur nach als systematisch geordnetes Rechenwerk zur periodischen Ermittlung und Darstellung von Vermögensveränderungen und -beständen dem kaufmännischen Rechnungswesen und der Betriebswirtschaftslehre angehört[4] und daher das Bilanzrecht auf weiten Strecken in enger Abhängigkeit von den kaufmännisch-betriebswirtschaftlichen Regeln ordnungs-

---

1) vgl. etwa die §§ 153 Abs. 4 S. 2 (eingeschränkte Aktivierungswahlrechte), 153-156 AktG überhaupt (Bewertungsvorschriften zum Schutz der Aktionäre), dazu Adler-Düring-Schmaltz, Vorbem. zu §§ 153 - 156 Rdn. 1; die genannten Vorschriften entsprechen aber den Zwecken der Rechnungslegung, die Leffson aaO S. 51 mit Rechenschaft der Kaufmanns vor sich selbst und vor anderen bezeichnet

2) so weichen auch die handelsrechtlichen und "steuerrechtlichen GoB wegen des anders gearteten Inhalts (aufgrund der unterschiedlichen Zwecksetzung) z.T. voneinander ab, vgl. Klinger aaO S. 106, obwohl der Begriff "GoB" in beiden Rechtsgebieten grundsätzlich gleich ist (Verweisung auf "handelsrechtliche GoB"), van der Velde StbJb 1954/55 S. 81, Bubenzer aaO S. 129 ff.; s. auch Kruse, GoB, S. 2 f.

3) aaO S. 120

4) vgl. auch Sudhoff NJW 1968 S. 2086 (2090)

mäßiger und in diesem Sinne "richtiger" Bilanzierung steht. Das Bilanzrecht sei aber keinesfalls insgesamt lediglich in Rechtsregeln verwandelte betriebswirtschaftliche Erkenntnis, sondern habe insoweit selbständigen Gehalt, als die - nach Unternehmensform verschiedenen - Normzwecke der Rechtsordnung mit dem kaufmännisch-betriebswirtschaftlichen Zweck der Rechnungslegung nicht unmittelbar oder nicht notwendig verbunden sind.

Obwohl also auf dem Gebiet der Rechnungslegung häufig und grundsätzlich eine inhaltliche Identität von Recht und betriebswirtschaftlicher Erkenntnis festzustellen ist, bestehen "von der Sache her Besonderheiten",[1] die eine unbesehene Übernahme auch "gesicherter" betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in die "Generalnorm" der GoB nicht zulassen.

Weiterhin könnten sich gegen die Ansicht, allgemein gültige GoB seien allein durch die Betriebswirtschaftslehre abzuleiten und zu bestimmen, Bedenken aus der Antinomie von Praxis und Theorie ergeben. Wie kaum auf einem anderen Rechtsgebiet ist bei den GoB die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse als Auslegungs- und Beurteilungsmaßstab anzuerkennen. Das ergibt sich unzweideutig aus der Interpretation der vom Gesetzgeber bewußt im einzelnen offen gelassenen Regelung, durch die eine wirtschaftliche Weiterentwicklung auf diesem Gebiet erst ermöglicht wurde und auch begünstigt werden sollte. Da die Veränderung wirtschaftlicher Verhältnisse aber regelmäßig die Folge praktischer Bedürfnisse und Notwendigkeiten ist, "erfolgt der Anstoß zu Neuerungen meist aus der Praxis heraus."[2]

Als Beispiel sei nur auf den Bereich der formellen GoB verwiesen, auf dem sich wegen der raschen Entwicklung der Technik ein tiefgreifender Wandel vollzieht.[3] Die Vervollkommnung und Neukonstruktion technischer Anlagen insbesondere der Datenverarbei-

---

1) Ballerstedt aaO S. 120; vgl. auch die Definition des BFH BStBl. 1969 II, S. 291
2) Maaßen DB 1970 S. 847
3) vgl. Schröder, Steuer-Kongress-Report 1967 S. 197

tung ermöglichen eine schnellere und auch zuverlässigere Verarbeitung des bei der Ausweitung des Geschäftsverkehrs, der Kompliziertheit der Geschäftsabläufe und der Verfeinerung des Abrechnungsverfahrens stetig zunehmenden Buchungsstoffes. Gewisse ältere Grundsätze sind in diesem Bereich längst überholt oder gar überflüssig geworden. Offen ist, was als neue GoB gilt.[1] Wegen des genannten Normzwecks der Generalklausel[2] steht jedenfalls fest, daß "den bilanzierenden Kaufleuten die Möglichkeit gegeben werden muß, den bestgangbaren Weg zu finden."[3]

Das gilt umsomehr, als die Rechnungslegung als Instrument zweckgerechter Informationsvermittlung nicht nur der Forderung nach Richtigkeit, Klarheit und Vollständigkeit, sondern außer der Praktikabilität auch der Wirtschaftlichkeit und Zumutbarkeit genügen muß.[4] Zwischen den Anforderungen der Richtigkeit, Klarheit und Vollständigkeit einerseits und der Praktikabilität, Wirtschaftlichkeit und Zumutbarkeit andererseits kann zudem eine Antonomie bestehen. Denn je richtiger, klarer und vollständiger z.B. der Jahresabschluß aufgestellt wird, desto größer kann der Anfwand an gedanklicher Arbeit und Zeit sein. Damit werden aber auch die Kosten der Rechnungslegung steigen. Der Entwurf generalisierender starrer Regeln dürfte hierfür nicht ausreichen.

Denn so wie die Betriebe nach Art und Größe verschieden sind, ist auch die Ordnungsmäßigkeit ihrer Rechnungslegung unterschiedlich zu beurteilen,[5] so daß Grundsätze, die in dem einen Fall richtig sind, nicht verallgemeinert werden dürfen. Andernfalls besteht die Gefahr, daß etwas gefordert wird, was sich

---

1) vgl. zu dieser Frage die umfangreichen Literaturnachweise bei Leffson aaO S. 88 ff; s. auch Kruse, GoB, S. 64 ff.
2) nämlich mit der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung Schritt zu halten
3) Mauve BB 1969 S. 712
4) vgl. Bodarwé aaO S. 668, Maaßen aaO S. 847 (848)
5) a.A. Schlüter WPg 1951 S. 436

allgemein in der Praxis nicht durchführen läßt.[1]
Fraglich ist daher, ob diesen Gesichtspunkten in der Betriebswirtschaftslehre hinreichend Rechnung getragen wird. Man braucht sich in diesem Zusammenhang jedoch nur klarzumachen, welches die mitwirkenden Kräfte in der Lehre sind und wie die Diskussion in der Fachwissenschaft vor sich geht. Dabei zeigt schon ein Blick in das betriebswirtschaftliche Schrifttum, daß nicht nur wirtschaftswissenschaftliche Gelehrte, sondern außer juristisch gebildeten Autoren auch Kaufleute, ihre Berater und Organisationen, Wirtschaftsprüfer und deren Organisationen u.a. in der wissenschaftlichen Diskussion mitwirken.[2] Auf diese Weise werden die Bedürfnisse und Wünsche der Praxis im wissenschaftlichen Meinungsstreit insoweit berücksichtigt, als sie "Gewicht durch die Kraft der Argumente"[3] haben.
Diese Form der Diskussion und dieses gegenseitige Geben und Nehmen von Theorie und Praxis zeigt sich besonders bei neu auftretenden Problemen. Das kann man z.B. bei der Erarbeitung von Grundsätzen für die Verwendung von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen feststellen. Sämtliche oben genannten Gruppen - kaufmännische Praxis, Datenverarbeiter und Hochschullehrer - wirken hier in außerordentlich zahlreichen Literaturbeiträgen[4] unmittelbar auf die Diskussion ein und bestimmen so, indem sie ihre berechtigten Interessen vortragen, die formalen Anforderungen an die Buchführung mit.
Lösungen können in solchen Fragen nur in Zusammenarbeit der praktisch und akademisch gebildeten Kaufleute mit den wissenschaftlichen Vertretern der Betriebswirtschaftslehre gefunden werden.[5] Die Ansichten der Praxis werden also in der Wissen-

---

1) vgl. die Kritik der Entscheidung des BFH v. 26.3.1968 von Thomas (Diskussionsbericht von Niemann), StbJb 1969/70 S. 349 (355 f.) m.w.N.
2) vgl. Leffson aaO S. 32 f., 38, 45
3) Leffson aaO S. 33
4) vgl. nur den Literaturauszug bei Leffson aaO S. 88 Anm. 12
5) Leffson aaO S. 38

schaft mitberücksichtigt. Man kann daher die Zuständigkeit der Fachwissenschaft nichtdamit ablehnen, daß man ihr mangelnde Verbindung zur Praxis vorwirft. Die Wirklichkeit lehrt das Gegenteil.

Aber eine andere Gefahr ist nicht ganz von der Hand zu weisen, daß nämlich auch betriebswirtschaftliche Autoren, vor allem soweit sie der Praxis angehören oder nahestehen, nicht nur selbst wie die Praxis an dem vorgeschlagenen Ergebnis interessiert sind, sondern auch an einseitigen Prinzipien festhalten.[1] So können sich hinter betriebswirtschaftlichen Lehrmeinungen einseitige Interessenstandpunkte von an der Rechnungslegung beteiligten Gruppen wie z.B. Großunternehmen, Aktionärsvereinigungen oder Wirtschaftsprüfern verbergen. Richtig ist zwar, daß die Betriebswirtschaftslehre nicht mit den Ansichten einzelner Autoren gleichzusetzen ist. Immerhin besteht aber die Möglichkeit, daß einzelne Interessenvertreter den Diskussionsstand entscheidend mitbestimmen. Die Überlegungen der interessengebundenen Fachleute sind als entscheidender und einziger Bestimmungsfaktor der GoB wenig befriedigend.[2]
Es ist somit nicht stets möglich, allein das als "theoretisch richtig" Erarbeitete mit den GoB gleichzusetzen. Die Wissenschaft - so normzweckadäquat und praxisbezogen sie arbeiten mag - ist zwar Ratgeber der Wirtschaft, aber nicht, auch nicht mittelbar durch die Ausfüllung einer gesetzlichen Generalklausel ihr Gesetzgeber.[3]

---

1) vgl. Fuchs aaO S. 5; die Betriebswirtschaftslehre ist daher keineswegs eine so neutrale Instanz wie von ihren Vertretern allgemein angenommen wird, z.B. Leffson aaO S. 41

2) vgl. kritisch dazu auch Waldner aaO S. 1108 (1111)

3) Leffson aaO S. 42 sieht die Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse richtig, wenn er darauf hinweist, daß die Betriebswirtschaftslehre zwar die für die Feststellung der GoB zuständige Fachwissenschaft sei, aber im Streitfall nur die Rechtsprechung den GoB "rechtliche Geltung" verschaffen könne. Diese bei anderen Autoren nicht so klar zu findende Aussage ist mit Kruse, GoB, S. 81, 127 besonders hervorzuheben.

Weiterhin lassen sich - was schon angedeutet wurde - die Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse[1] zudem gar nicht so leicht ermitteln wie allgemein von Vertretern dieser Ansicht angenommen wird. Die Anwendung der betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse vermeidet keineswegs die Momente der Unsicherheit und Unbestimmtheit, die auch der Zugrundelegung der Praxis der beteiligten Wirtschaftskreise anhaften. Schon die Frage, was unter Betriebswirtschaftslehre als wissenschaftlicher Disziplin zu verstehen ist,[2] ist nicht so einfach zu beantworten. Die theoretische Betriebswirtschaftslehre kann sich nämlich z.B. beschränken "auf die Erkenntnis des gegenwärtigen empirischen Istseins, also auf die historische Tatsachenforschung."[3] Dann würde sie die tatsächliche Übung der Praxis erforschen.[4] "Sie kann darüber hinaus als normative Betriebswirtschaftslehre auch das nach aufzustellenden Normen dem wünschenswerten wesentlichen Zustand entsprechende Sollsein untersuchen und endlich den Versuch einer Abstimmung, der Herbeiführung einer Harmonie des Istseins mit dem Sollsein unternehmen."[5]

Bei der Aufstellung von betriebswirtschaftlichen Normen in Spezialfragen besteht jedoch oft naturgemäß keine Einheitlichkeit. Manchmal kann man sogar einen groß angelegten Meinungsstreit feststellen,[6] ohne zu wissen, welche Lehrmeinung als "richtiger Grundsatz"

---

1) Spitaler, StW 1959 Sp. 633 (637), spricht, um die Ergebnisse faßbarer zu machen, von "bewährter Lehre"

2) worauf van der Velde, DB 1956 S. 804 (805), hinweist

3) Seyffert aaO S. 900; vgl. auch Kruse, GoB, S. 77, insbesondere Anm. 65

4) Fuchs aaO S. 11: "Sie (sc. die Betriebswirtschaftslehre) hat vor allem die Aufgabe, die Praxis über die bestehenden Grundsätze aufzuklären."

5) Seyffert wie 3); diese Aufgabe stellt sich die Betriebswirtschaftslehre auf dem Gebiet der Rechnungslegung im Anschluß an Leffson mehr und mehr

6) Erinnert sie nur an den Streit über die dynamische Bilanzauffassung Schmalenbachs. Dieser Streit mag auch Fuchs aaO S. 3 (1939) zu der Bemerkung veranlaß haben: Jeder, der eine spezielle Bilanzfrage klären wolle, müsse "mindestens die gesamte einschlägige Bilanzliteratur durchsehen, ohne damit bereits einen Grundstz zu finden." S. 11: "dem Sucher einer einheitlichen Linie tut sich ein Labyrinth auf." Heute treffen allerdings solche Bemerkungen nicht mehr zu. Die Betriebswirtschaftslehre hat durch grundlegende Darstellungen wie insbesondere die

angewandt werden soll. Wie jeder Wissenschaft ist auch der Betriebswirtschaftslehre eine ständige Diskussion von Streitfragen eigen. Diese Diskussion führt zwar i.d.R. eines Tages mindestens zu einer geläuterten herrschenden Auffassung. Da man aber die Diskussion als einen steten Prozeß sehen muß, der für jedes ernstgemeinte Argument offen ist, würde allein die Übernahme betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse als GoB nicht zu befriedigender Rechtssicherheit führen. Man kann daher jedenfalls mit der oben genannten Begründung nicht generell und endgültig über die Existens eines GoB allein die Betriebswirtschaftslehre entscheiden lassen.[1)]

Ein weiteres Argument spricht gegen die alleinige und unmittelbare Bestimmung der GoB durch die Betriebswirtschaftslehre. Derjenige, der das Recht anzuwenden oder zu befolgen hat, muß sich bei der Frage, was GoB sei, zunächst darüber Klarheit verschaffen, ob der gesuchte Satz aus einer Rechtsquelle abzuleiten ist. Es wurde oben festgestellt, daß einige GoB sich zu Gewohnheitsrecht entwickelt haben. Dieses Gewohnheitsrecht ist unabhängig davon, ob es mit den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre identisch ist, anzuwenden und zu beachten.

Die Existenz von Gewohnheitsrecht auf dem Gebiet der Rechnungslegung ist auch nicht nur scheinbar ein Argument gegen die These, allein die Betriebswirtschaftslehre sei zur Ableitung der GoB zuständig. Die Betriebswirtschaftslehre kann zwar auch den Anstoß für die Bildung von Gewohnheitsrecht geben. Es läßt sich aber gerade nicht nachweisen, der Entwicklungsgang eines Gewohnheitsrechtssatzes beginne hier notwendig bei der Betriebswirtschafts-

---

Fortsetzung Anm. 6) S. 131:
von Leffson überzeugende Kriterien und klare Leitlinien für die Ableitung von GoB gefunden.

1) Damit soll allerdings die überragende Bedeutung der BWL, die sie zweifellos für die GoB hat, nicht abgewertet werden. Es geht hier nur darum, zu erkennen, welche Stellung man der BWL bei dem so komplexen Phänomen der Bildung von GoB rechtlich einräumen kann und muß.

lehre und durchschreite dann die Stadien der Verkehrsanschauung und des Handelsbrauchs bis hin zum Gewohnheitsrecht.[1]
Schließlich ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, daß der Gesetzgeber auch in neuesten Vorschriften[2] weiterhin stets auf die GoB verweist, ohne erkennbar zu machen oder in Materialien oder Protokolle zu bekunden, daß von nun an unmittelbar nur die betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse maßgebend sein sollen. Auch hier ist zu bedenken, daß das Gesetz, falls es wissenschaftliche Erkenntnisse unmittelbar beachtet wissen und allein entscheiden lassen will, ausdrücklich darauf verweist, indem es regelmäßig die Wissenschaft nennt.[3] Beides jedoch fehlt bei der Verweisung des Gesetzes auf die GoB.
Insgesamt kommt man somit zu dem Ergebnis, daß die GoB nicht (nur) außerrechtliche, nur betriebswirtschaftliche Fachkunst sind,[4] sondern ihre gemeinsame rechtliche Grundlage anderswo, möglicherweise auf einer Ebene, in der Praxis und Theorie übereinkommen, zu suchen ist. Allein aus dem betriebswirtschaftlichen Schrifttum kann jedenfalls unmittelbar kein allgemein verbindliches "Normenmaterial" für die Ausfüllung der gesetzlichen Generalklausel entnommen werden.

IV. Die Grenzen der Dogmatik und die Suche nach einem Ausweg

Das Ergebnis der dogmatischen Untersuchung ist nun wenig ermu-

---

1) vgl. die Beispiele bei Kruse, GoB, S. 37 ff.
2) z.B. §§ 149 ff. AktG 1965; §§ 39 Abs. 3, 4, 40 Abs. 4, 44 a HGB
3) vgl. z.B. §§ 6 Abs. 2 Nr. 2, 7 Abs. 2 Nr. 2, 9 Abs. 2 Nr. 2, 53 AtomG, § 21, 1. StrahlenschutzVO: "Stand von Wissenschaft und Technik" bzw. "Stand der wissenschaftlichen Erkenntnis" Nr. 3 PflanzenSchG; vgl. als Gegenbeispiele Regeln, die (entscheidend) von der Praxis entwickelt werden: Regeln der Technik, § 1, 2. DVO zum EnergG, Regeln der Baukunst, § 330 StGB, dazu Eberstein aaO S. 1291 (1293) bzw. Schönke-Schröder § 330 Rdn. 7
4) insoweit ebenso Baumbach-Duden § 38 Anm. 5 A, Mutze FR 1960 S. 614, Saage aaO S. 2

tigend. Alle denkbaren und vernünftig erscheinenden Lösungsmöglichkeiten[1] wurden in die Erörterung einbezogen und auf ihre Haltbarkeit hin geprüft. Dabei ergab sich lediglich, daß die GoB verschiedenen - höher- oder niedrigerrangigen - Rechtswert erlangen können, wozu vor allem das Zeitmoment beiträgt.[2] Das Stadium oder die Stufe der einheitlichen Entstehung sämtlicher GoB, d.h. die Mindestvoraussetzungen ihrer Entstehung für das Recht, war im Verlaufe der dogmatischen Betrachtung jedoch nicht festzustellen.

Eine rechtliche Lösung muß es aber geben und sei sie auch "abartig oder mehrfältig".[3] Überblickt man die Möglichkeiten und den Stand der Meinungen in der Dogmatik, so ergibt sich jedenfalls ein farbiges Bild, in dem - mit einem Spektrum vergleichbar - in einer Stufenfolge so gut wie jeder Rechtswert und verschiedene Vorformen des Rechts[4] zu finden sind. Von den angebotenen Möglichkeiten scheiden zwar einige für die Lösung von vornherein aus. Dennoch läßt sich aus dem Spektrum eine zweifelsfreie Lösung nicht ohne weiteres ablesen. Aufgrund einer rein dogmatischen Betrachtung wird man z.B. schwerlich dem Handelsbrauch den Vorzug geben und die außerrechtliche, nur betriebswirtschaftliche Fachkunst (die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre) für insgesamt unzutreffend erklären können und umgekehrt.

Wie in der heutigen rechtswissenschaftlichen Forschung nicht selten, stehen wir damit an den Grenzen der Dogmatik. Fraglich ist indes, wie man außerhalb dieser Grenzen eine Lösung finden kann, die als systematische Grundlage für die folgenden Erörterungen (Entstehung und Ermittlung der GoB) dienen kann und daher unbedingt benötigt wird.

Man könnte wie in der Kommentar- und Lehrbuchliteratur viel-

---

1) auch soweit sie (noch) nicht in der Wissenschaft vertreten werden
2) vgl. z.B. die Entwicklung der GoB über die Verkehrssitte zum Gewohnheitsrecht
3) Baumbach-Duden § 38, 5 A
4) vgl. Kruse, GoB, S. 132

fach üblich trotz mancherlei Bedenken, die entweder verschwiegen oder nicht gesehen werden, ohne weitere Begründung sich der einen oder anderen Lösung anschließen und die GoB etwa als Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre oder Handelsbrauch charakterisieren. Ein solches Vorgehen wäre aber höchst unbefriedigend und unwissenschaftlich.

1) Ermittlung der durch die GoB zu regelnden sozialen Verhältnisse

Da also die bisherigen dogmatisch-systematischen Überlegungen zwar die verschiedenen Erscheinungsformen der GoB aufdeckten, jedoch deren Entstehungsgrund außerhalb von Gewohnheits- und Gesetzesrecht nicht angeben konnten, ist auf andere Weise wenigstens eine Art Arbeitshypothese zu suchen. Es kann jetzt nur noch darum gehen, sich für diejenige Rechtsnatur zu entscheiden, welche den durch die Rechnungslegung verfolgten Normzwecken und den Gegebenheiten des sozialen Lebens am besten gerecht wird.

Über die Erscheinungen des sozialen Lebens könnten einmal Rechtsvergleichung und Rechtsgeschichte brauchbare Auskunft geben. Daher erscheint auch hier ein Eingehen auf gewisse rechtsvergleichende und rechtshistorische Gesichtspunkte angebracht. Auch und vor allem könnte aber eine Berücksichtigung soziologischer Gesichtspunkte erforderlich und geeignet sein, das zur Erörterung stehende Rechtsproblem zu lösen.

a) Die Heranziehung rechtsvergleichender und rechtshistorischer Gesichtspunkte

Rechtsvergleichende und rechtshistorische Überlegungen dürften für die Ermittlung der sozialen Verhältnisse hier jedoch nicht oder kaum weiterhelfen. Beide Rechtsgebiete wurden schon bei der Gesetzesauslegung berücksichtigt und können für uns keine Klarheit schaffen. Denn in allen angesprochenen, vom Wirtschaftssystem her vergleichbaren oder gar repräsentativen Rechtsgemeinschaften war festzustellen, daß ein gleicher oder ähnlicher

(dogmatischer) Streit besteht. Das ist aber vielleicht nicht so überraschend: Denn hier wie dort gilt, daß man die Dogmatik nicht überfordern darf. Ihre Aufgabe ist es, die vorhandenen Vorschriften auszulegen und ihren Sinn im Rahmen des geltenden Rechtssystems aufzuhellen,[1] "Sätze, deren Inhalt sich als eine Ordnung darstellt, welche für das Verhalten eines irgendwie bezeichneten Kreises von Menschen maßgebend sein soll, auf ihren richtigen Sinn, und das heißt: auf die Tatbestände, welche ihr und die Art, wie sie ihr unterliegen, zu untersuchen."[2]
Dieses Bemühen der Dogmatik muß aber notwendig auf Schwierigkeiten stoßen, wenn - wie in unserem Handelsrecht - eine ausdrückliche Regelung fehlt und die vorhandenen Vorschriften für die genaue Interpretation zu wenig oder kaum brauchbare Anhaltspunkte ergeben.[3]
Auch die (rechts)historische Betrachtung vermag wenig zur Beantwortung der hier gestellten Frage beizutragen. Bedeutsam für die Gestaltung der sozialen Verhältnisse in unserem Bereich ist sicherlich die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre, die gegenwärtig "auf einen imponierenden Bau fester Erkenntnisse"[4] hinweisen kann. Der Gesetzgeber war nämlich zu einer Zeit, als die Betriebswirtschaftslehre noch ungenügend entwickelt war, dazu gezwungen, allein den ordentlichen und ehrenwerten Kaufmann zur "Rechtsquelle" der GoB zu erklären. Mit der raschen Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre, die auch eine Veränderung des Gewichts der sozialen Faktoren auf dem Gebiet der Rechnungslegung bewirkte, könnte aber die Kompetenz zur Setzung der GoB auf diese

---

1) Max Weber aaO S. 32: "normative Sinndeutung und Systematisierung der Normen (Sätze, Regeln, Ordnungen), die den Anspruch auf Anerkennung ihrer Verbindlichkeit geltend machen"
2) Max Weber, Rechtssoziologie, S. 69
3) vgl. zur Unsicherheit im amerikanischen Recht Lückaa0 S. 50 f. ("legal principles"?)
4) Spitaler, Die Bedeutung, Sp. 636

übergegangen sein.[1] Indes ist ein solcher Schluß weder zwingend noch zweckmäßig. Der Aufschwung der Betriebswirtschaftslehre seit der Jahrhundertwende hat allenfalls einen solchen Bedeutungswandel der betreffenden Normen bewirkt, daß eine Berücksichtigung ihrer Erkenntnisse bei der Bildung der GoB unerläßlich ist. Diese Tendenz ist auch schon bei der gesamten vorangegangenen Erörterung offenbar geworden.
Das zeigen auch schon jüngste Gesetzesänderungen auf Sondergebieten wie dem Aktienrecht, in denen der Gesetzgeber im Recht der Rechnungslegung überwiegend betriebswirtschaftliche Erkenntnisse in Gesetzesform kleidete.
Trotz der Hervorhebung wesentlicher Gesichtspunkte geben somit beide Disziplinen (Rechtsvergleichung und Rechtsgeschichte) durch die Beschreibung der sozialen Verhältnisse keine konkrete Erklärung über die heutige Rechtsnatur der GoB.

b) Hilfe durch die Rechtssoziologie
Nachdem das Problem der Rechtsnatur der GoB nunmehr von allen Seiten beleuchtet, seine dogmatische Seite behandelt, sowie rechtsvergleichende und rechtshistorische Gesichtspunkte zur Erklärung der sozialen Verhältnisse angedeutet wurden, bleibt für eine abschließende Entscheidung[2] nur noch die Möglichkeit, die Rechtssoziologie zu Hilfe zu ziehen. Selbstverständlich ist es im Rahmen einer dem positiven bürgerlichen Recht gewidmeten Arbeit unmöglich, dabei etwas anderes als Perspektiven zu geben, die uns die Hilfswissenschaft aufzeigt.
Fraglich ist dabei zunächst, ob die Soziologie generell geeignet ist, über einen privatrechtlichen dogmatischen Streit zu entscheiden. Zweifellos kann die Privatrechtswissenschaft heute

---

1) zur Möglichkeit des Bedeutungswandels einer Norm infolge veränderter Verhältnisse vgl. BVerfGE 2 S. 401; 7 S. 350 f.; 8 S. 210 ff.: betreffend neue wissenschaftliche Methode; auch BGHZ 35 S. 150 ff.; 39 S. 124 (130 ff.)
2) worin ja zugleich die Entschließung über den Entstehungs- und Ermittlungsmodus der GoB eingeschlossen liegt

mehr denn je fruchtbar sein, wenn sie Verbindung mit anderen Disziplinen hält. Wie sich zeigte, gilt das insbesondere bei unserem Thema. Denn es nötigt geradezu zur Beachtung von Betriebswirtschaftslehre und staatlichem Verwaltungsrecht (Steuerrecht). Eine Erörterung des Instituts der GoB muß aber darüber hinausgreifen. Ihre Problematik liegt im Wirkungsfeld der Kräfte und Spannungen des sozialen Lebens, die letztlich auf den widerstreitenden Interessen von Kaufmann einerseits und rechtlich geschütztem outsider (Gläubiger, Aktionär, künftiger Geschäftspartner usw.) andererseits beruhen. Die Wirklichkeit der gesellschaftlichen Zusammenhänge, mit der sich das Recht der Rechnungslegung zu befassen hat, darf daher nicht unbeachtet bleiben.
Das Verständnis dafür könnte die Rechtssoziologie vermitteln und damit zur Beantwortung der Frage entscheidend beitragen, welcher Rechtscharakter der GoB den Lebensverhältnissen und der Natur der Sache wirklich voll gerecht wird.

(a) Gegenstand und Aufgabe der Rechtssoziologie
Gegenstand und Aufgabe der Rechtssoziologie können nicht mit einer kurzen Definition umschrieben werden. Bislang ist es den Vertretern der Rechtssoziologie nicht gelungen, Wesen und Grenzen der Rechtssoziologie sowie ihre Beziehungen zu den einzelnen Bereichen der Rechtswissenschaft in eine übereinstimmende Formel zu kleiden.[1] Die Zielsetzung dieser Untersuchung, die ja in der Aufhellung des positiven Rechts liegt, gestattet es nicht, auf die verschiedenen Meinungen ausführlich und im einzelnen einzugehen. Für unsere Fragestellung genügt es auch, die Ansichten bedeutender Vertreter der Rechtssoziologie aufzugreifen, um daraus über deren Brauchbarkeit für die Problemlösung zu entscheiden.
Rechtswissenschaft und Rechtssoziologie unterscheiden sich

---

1) Gurvitch aaO S. 182

grundlegend in ihrer Betrachtungsweise des Rechts. Sie stehen nämlich insoweit in einem Gegensatz zueinander, als die erste sich mit der Normativität des Rechts beschäftigt, während sich die Rechtssoziologie mit der Faktizität des Rechts auseinandersetzt.[1] Entsprechend stellt sich die juristische, genauer: die rechtsdogmatische Betrachtung die Aufgabe, deskriptiv-dogmatisch eine Rechtsregelerklärung vorzunehmen, "unter der Annahme, daß die Gesamtheit der zu einer bestimmten Zeit für eine bestimmte oder bestimmbare Menschengruppe (heute, hier, so) als verbindlich gedachten Organisations- und Verhaltensregeln in ein lückenloses, in sich widerspruchsfreies logisches System, das sog. Rechtssystem, eingeordnet und hierdurch verständlich und praktikabel gemacht werden kann. Abgesehen von dem Streben nach Erkenntnis des 'Ob' und 'Wie' einer konkreten Rechtsordnung hat diese Art wissenschaftlicher Beschäftigung mit dem Recht den Hauptzweck, als theoretische Vorarbeit dem Praktiker die Anwendung des jeweils geltenden Rechts zu erleichtern und der Fortbildung und Entwicklung des Rechtsdenkens zu dienen."[2]

Demgegenüber bemüht sich die Rechtssoziologie, "das Recht nicht als ein Normensystem mit Hilfe der Logik zu erklären und zu begreifen, sondern als einen der 'Regulatoren' zu betrachten, der, auf eine jeweils als Einheit (Gesellschaftsintegrat) zu ordnende Personenvielheit bezogen und dieser mehr oder weniger angepaßt, einen mit dem konkreten Sozialleben untrennbar verwobenen Komplex von Gebilden, Beziehungen und Prozessen bildet. Das, was die Rechtsdogmatik als 'Recht' von dem 'Stoff' des Sozialen

---

1) Weber aaO S. 69, Hirsch, Rechtssoziologie heute, S. 9, 30, Das Recht, S. 27

2) Hirsch, Das Recht, S. 41 und weiter: "Dieser Hauptzweck wirkt als letztlich bestimmender Grund dahin, daß die Rechtsdogmatik weitaus im Vordergrund ... steht."

abzieht (abstrahiert) und gedanklich als Rechtssystem isoliert, wird von der Rechtssoziologie bald als Agens, bald als Funktion des Soziallebens unter dem Gesichtspunkt wechselseitiger Abhängigkeiten wissenschaftlich untersucht."[1] Bei der rechtssoziologischen Untersuchung steht die Norm in ihrer Faktizität im Vordergrund. Sie will nicht nur ganz allgemein die Gegebenheiten des Soziallebens, sondern speziell die rechtsrelevanten sozialen Fakten ermitteln, klären und erkennen.

Fraglich ist nun, ob die Rechtssoziologie bei einer solchen Aufgabenstellung in der Anwendung des Rechts überhaupt Hilfe leisten und damit zu der Lösung eines dem positiven Recht angehörenden Problems beitragen kann. Man könnte nämlich der Ansicht sein, eine Wissenschaft, die sich dem Faktischen verschreibe, könne über Normatives nur wenig zu sagen haben, da das Recht auf eine kritische Distanzierung von der Wirklichkeit nicht verzichten könne. Andernfalls würden mit der Rechtswissenschaft Gesellschaft und Staat an das factum brutum der Macht ausgeliefert.[2]

Darüber könnten gerade die GoB ein treffendes Beispiel bilden; überläßt man ihre Bildung allein den beteiligten sozialen Kräften, so werden sehr leicht die normativ geltenden Gesetzeszwecke außer acht gelassen, weil der vom Gesetzgeber geschützte Personenkreis aufgrund seiner faktischen Unterlegenheit in der Regel dem Kaufmann schutz- und wehrlos ausgeliefert ist.

Der vorgetragenen Besorgnis ist jedoch zu entgegnen, daß die Rechtssoziologie als Wissenschaft vom faktischen Verhalten und seinen sozialen Bestimmungen keinen Anspruch auf richtiges Verhalten erhebt. "Sie enthält sich eines kritischen Urteils über die Richtigkeit des Handelns."[3] Ob (nämlich) die ermittelten

---

1) Hirsch, Das Recht, S. 44, Ehrlich aaO S. 39, 155; wegen der Bedeutung der Sache und um die Authentizität zu wahren, werden diese Äußerungen wörtlich wiedergegeben; vgl. auch Gurvitch S. 188, Geiger aaO S. 127, Hirsch, Wörterbuch, S. 414

2) vgl. Lange, JZ 1965 S. 737

3) Luhmann aaO S. 7, 8, insoweit allerdings streitig

Vorgänge, Gegebenheiten und Tatsachen wünschenswert, gut und billigenswert sind oder nicht, kann ihnen selbst unmittelbar nicht entnommen werden. "Denn ob etwas gut oder schlecht, günstig oder ungünstig, wünschenswert oder verabscheuungswürdig ist, kann nur teleologisch bestimmt werden. Es ist also stets eine Wertung, eine Beurteilung notwendig, um aus der unendlichen Fülle der wissenschaftlich erklärbaren Vorgänge, Gegebenheiten und Tatsachen diejenigen auszuwählen, die auf einem bestimmten Gebiet billigenswert und wünschenswert sind."[1] Entscheidend ist aber, daß man eine Rechtsnorm nur beurteilen kann, wenn alle wissenschaftlich erklärbaren Formen, in denen sich das Sozialleben tatsächlich verwirklicht oder möglicherweise verwirklichen kann, untersucht, aufgehellt, geklärt, geordnet und in wissenschaftlich exakter Weise verständlich und faßbar gemacht werden. "Erst nachdem man die Fülle der empirisch erklärbaren Möglichkeiten des Soziallebens gesammelt und geordnet hat, kann man aus dieser Fülle diejenigen auswählen, die mit dem Zweck der Allgemeingültigkeit als Norm billigenswert erscheinen und realisiert werden sollen."[2] Daher können die mit Hilfe der Rechtssoziologie gewonnenen wirtschaftlichen Ergebnisse praktisch verwendet werden, so daß die Rechtssoziologie auch eine angewandte oder anwendbare Wissenschaft ist, die nicht nur für die Rechtspolitik, sondern auch für die praktische Rechtsanwendung unentbehrlich ist ("soziologische Jurisprudenz").[3]

Gerade die vorliegende Untersuchung ist ein Musterbeispiel dafür, daß es Fälle gibt, in denen es durchaus keine einfache Aufgabe ist, den objektiven Sinn, d.h. Sinngehalt und Tragweite eines Rechtssatzes zu ermitteln. Um diese Aufgabe zu lösen, be-

---

1) Hirsch, Die Rechtswissenschaft und das neue Weltbild, in: Das Recht im sozialen Ordnungsgefüge, S. 83
2) Hirsch, Das Recht, S. 84
3) vgl. Rehbinder, Die Begründung der Rechtssoziologie durch Eugen Ehrlich, S. 77, Knauthe aaO S. 39

darf es nicht nur des Rückgriffs auf die für Textinterpretationen jeder Art maßgebenden Regeln der allgemeinen Hermeneutik. Auch die oft sehr lange und wechselvolle geschichtliche Entwicklung vermag nicht stets Tragweite und Bedeutung einer Norm in ihrem gegenwärtigen Rechtsgehalt aufzuhellen.

Spätestens an diesem Punkt des logischen Vorgehens "im Rahmen unserer herkömmlichen und bewährten Interpretationsregeln"[1] muß man erkennen, daß die Lösung einer Rechtsfrage nicht bloß die Anwendung einer durch normatives Denken geschulten Technik bedeutet, sondern Lösung eines sozialen Problems unter Berücksichtigung aller dabei in Betracht kommenden Faktoren ist. Das bedeutet aber, daß man "keinen Schritt mehr tun kann, ohne zugleich ... die Rechtssoziologie zu Hilfe zu rufen."[2] Denn um Tragweite, Bedeutung und Sinn einer Rechtsregel, einer rechtlichen Institution objektiv bestimmen zu können,[3] muß man sie umfassend in Beziehung setzen zu derjenigen gesellschaftlichen Gruppe, für die sie bedeutsam sein soll.

Aus der vorangegangenen Darstellung ergibt sich, daß die Berücksichtigung der Rechtssoziologie zu einer letztlich allein objektiven und sicheren Grundlage für Sinn und Tragweite eines Rechtssatzes führen kann. Die Beachtung der Rechtssoziologie wird damit zu einer Methode der Rechtsanwendung (rechtssoziologisch orientierte Methode der Rechtsanwendung), deren vornehmliches Ziel es ist, das soziale Kräftespiel im Hinblick auf eine Norm zu untersuchen.

(b) Die Regelung der Rechnungslegung durch die GoB als Lösung eines sozialen Problems

Ein rechtssoziologisch orientiertes Vorgehen ist umsomehr da geboten, wo das Recht durch eine normative Ordnung nicht eingrei-

---

1) Hans Schneider NJW 1962 S. 1273 (1276)
2) Gurvitch aaO S. 182 (184)
3) vgl. dazu auch BVerfGE 6 S. 389 ff; 7 S. 198 ff., 377 ff.; 9 S. 305 ff.; 10 S. 354; 11 S. 30 ff.; 12 S. 144 ff.

fen kann oder will und daher das "faktische soziale Ordnungsgefüge" sich selbst überläßt. Dieses Ordnungsgefüge wird dann bestimmt durch die ihm innewohnenden sozialen Kräfte, die ihren Niederschlag in den tatsächlichen Gewohnheiten und Gebräuchen, Mode und Konvention etc. finden. Ein solches Vorgehen ist ebenso notwendig, wo Faktisches und Normatives miteinander in engem Kontakt stehen, weil der Gesetzgeber die Regulierungsaufgabe ausdrücklich oder stillschweigend anderen normativen Ordnungen anvertraut und auf Moral, Verkehrssitte, Wissenschaft, einzelne Gewerbezweige oder Berufe usw. verweist. Rechtssoziologische Erken tnisse sind vor allem bei gesetzlichen Verweisungen auf ausserrechtliche Sozialordnungen (wie z.B. gute Sitten, Treu und Glauben, Verkehrssitte, Handelsbräuche und dergleichen, §§ 138, 157, 242, 826 BGB, § 346 HGB) bedeutsam[1] noch mehr als bei der in vielen Auslegungsfragen unentbehrlichen Interessenabwägung. "Alle Rechtsregeln ... sind auf bestimmte soziale Sachverhalte bezogen. Deshalb können sie nach Sinn und Zweck objektiv richtig nur dann erkannt und gewürdigt werden, wenn man die für den ins Auge gefaßten Sachverhalt konstituierenden Elemente[2] nach Dasein und Sosein zu beurteilen in der Lage ist."[3]
Nur auf diesem Wege sind auch auf dem Gebiet des Rechts grundlegende neue Erkenntnisse zu gewinnen und in allgemein überzeugender, d.h. zwingender Weise zu beweisen, während "jede neue Theorie oder Definition, die auf der Grundlage irgendwelcher Dogmen nach der bisher üblichen Methode herausgearbeitet wird, soviel Scharfsinn und wissenschaftliche Akribie auch immer aufgewandt wird, doch nur die Anzahl der bereits vorhandenen Theorien und Definitionen vermehren kann, ohne eine höhere Chance auf allgemeine Anerkennung zu haben ..."[4].

1) vgl. Knauthe aaO S. 40
2) "die maßgebenden Lebensfaktoren", Knauthe S. 20
3) Hirsch, Was kümmert uns die Rechtssoziologie?, S. 138 und Das Recht im sozialen Ordnungsgefüge S. 45
4) Hirsch, Die Rechtswissenschaft und das neue Weltbild, in: Das Recht, S. 70, zur "rein logischen Konsequenzmacherei" des Rechts, vgl. auch Weber, Rechtssoziologie S. 47 f.

Wir können den bisherigen Überblick im Zusammenhang unserer Untersuchung nicht weiter vertiefen. Er zeigt aber bereits hinreichend, daß man auch die gesetzliche Regelung der Rechnungslegung durch GoB als Lösung eines sozialen Problems begreifen muß. Es kommt somit darauf an, die sozialen Kräfte und Spannungen, die zwischen den durch die Rechtsregel angesprochenen gesellschaftlichen Gruppen wirken, zu analysieren und nach den Zwecken des Gesetzes (teleologisch)[1] zu bewerten. Erst dabei wird sich zeigen, welcher Rechtscharakter den Lebensverhältnissen und der Natur der Sache wirklich voll gerecht wird. Daher kann es sich durchaus ergeben, daß die eine oder andere der erörterten dogmatischen Lösungen sich als richtig[2] erweist, daß aber auch unter der dogmatischen Oberfläche der angesprochenen Möglichkeiten sich eine anders gearteto Substruktur der sozialen Verhältnisse in der Rechnungslegung abzeichnet, die eigengesetzlich aus der gesellschaftlichen Wirklichkeit erwachsen ist und sich mit den dogmatischen Theorien nicht zu vertragen scheint. Die erörterten Zweifel deuten jedenfalls darauf hin, daß in der Tat Inkongruenzen zwischen dieser sozialen Substruktur und dem juristischen Überbau der Dogmatik bestehen.

Die vorstehenden theoretischen Darstellungen sind nunmehr durch das praktische Beispiel der GoB zu konkretisieren, was eigentlich bedeutet, daß man sämtliche gesellschaftlichen Kräfte, die auf dem Gebiet der GoB zusammen- und/oder gegeneinanderwirken, sichtbar machen muß. Selbstverständlich sind wir aber im Rahmen dieser Untersuchung dazu gezwungen, die Feststellung der sozialen Fakten auf das für unsere Erörterung Notwendigste und Wichtigste zu beschränken. Die Darstellung erhebt daher keinen Anspruch auf absolute Vollständigkeit, will aber die eigentlichen, bedeutendsten und entscheidenden Lebenselemente des die GoB betreffenden Spannungsverhältnisses sichtbar machen. Berücksich-

---

1) vgl. Hirsch, Das Recht, S. 83 und 87
2) vielleicht nur im Sinne von "am meisten zutreffend"

tigt man, daß mancherlei Gesichtspunkte schon in der Einführung der Arbeit (Bedeutung der GoB und geschichtliche Entwicklung) zum Ausdruck kamen und daß auch im Verlaufe der weiteren Untersuchung an verschiedenen Stellen soziologische Gesichtspunkte angedeutet wurden (teleologische Interpretationsmethode, Kritik an der alleinigen Festlegung der GoB durch Praxis oder Wissenschaft), so kommt es wesentlich nur noch auf folgendes an: die Aufzeigung der Interessen und Machtverhältnisse,[1] der durch die Rechnungslegung und die GoB betroffenen Personen und Personengruppen.

aa) Die Interessen der durch die Rechnungslegung betroffenen Personen

Von der Rechnungslegung betroffen und an ihrem Ergebnis interessiert ist nicht nur der Kaufmann und Unternehmer selbst. Auch Mitgesellschafter, Gläubiger, Aktionäre, potentielle Gesellschafter und Aktionäre sowie künftige Geschäftspartner und Gläubiger, schließlich der Staat und auch die gesamte Öffentlichkeit[2] haben ein unmittelbares Interesse daran, Einblick in die Lage der Unternehmen zu bekommen.[3] Mit all diesen Personen und Personengruppen steht der Unternehmer in einem krassen Interessenwiderstreit, wobei seine eigenen Interessen nicht einmal stets gleichgerichtet sind. Dem Staat gegenüber vertritt der Kaufmann seine Interessen als Steuerzahler, den Aktionären und anderen Personen gegenüber seine Interessen als Vorstandsmitglied oder geschäftsführender Gesellschafter. Außerdem verlangt das Wirtschaftsleben Machtkämpfe - und nicht nur im Wettbewerb, sondern ebenso bei Kooperationsabsichten - in denen auch die kaufmännischen Rechenschaftsberichte als wirksames Instrument dienen können.[4]

---

1) die faktische und rechtliche Möglichkeit, die Interessen durchzusetzen
2) nicht nur bei den die Volkswirtschaft tragenden Kapitalgesellschaften
3) vgl. Leffson aaO S. 29
4) zu diesen wechselnden Interessen der Kaufleute vgl. Leffson aaO S. 28

Um die Steuerzahlungen so gering wie möglich zu halten, wird der Unternehmer bestrebt sein, schon in der Handelsbilanz, auf der die Steuerbilanz aufbaut, einen möglichst geringen Gewinn auszuweisen. Gleiche Absichten wird die Unternehmungsleitung in der Regel den Aktionären und Mitgesellschaftern gegenüber verfolgen, um die Gewinnausschüttung möglichst niedrig anzusetzen.

Andererseits steht der Unternehmer auch einer Personengruppe gegenüber - wozu auch Aktionäre und Mitgesellschafter gehören können -, die eine Reihe von Entscheidungen, die die Unternehmensleitung betreffen, in der Regel von der Höhe des ausgewiesenen Jahreserfolges abhängig machen. Er ist daher daran interessiert, diesen Bilanzlesern ein günstiges Bild von der Lage der Unternehmung zu zeichnen. Sie sollen erfahren, wie gut mit dem Kapital der Unternehmung gearbeitet worden ist und wie hoch der Periodenerfolg war. An dem Periodenerfolg soll aber bewiesen werden, wie gut alle betrieblichen Entscheidungen in der vergangenen Periode zusammengewirkt haben. Die Möglichkeit, den Bilanzleser zufriedenzustellen, besteht aber nur, wenn man in "guten" Jahren stille Rücklagen bildet und in "schlechten" Jahren wieder still auflösen kann. Auf diese Weise gelingt es, den tatsächlichen Jahresabschluß und -erfolg im Interesse der Unternehmung zu manipulieren.
Die Interessen der dem Kaufmann gegenüberstehenden Personen sind nun regelmäßig entgegengesetzt. Der Staat will den tatsächlich erwirtschafteten Gewinn als Besteuerungsgrundlage erfahren, der Aktionär will eine hohe Dividende erreichen, der Mitgesellschafter am vollen Gewinn teilhaben, die Maßnahmen der Unternehmungsleitung sollen der wirklichen Vermögenslage angepaßt sein.[1] Nicht zuletzt die Allgemeinheit hat ein erhebliches Interesse an der richtigen Vermögenslage und zwar nicht nur, weil ein erheblicher Teil der Einnahmen der Wirtschaft ihr in Form von Steuern zu-

---

1) z.B. der Umfang der Investitionen

fließt, sondern auch wegen der Sicherung der Arbeitnehmer.

Daraus ergibt sich, daß den Interessen der Kaufleute - vor allem bei den Fragen des Jahresabschlusses - die Interessen anderer Personengruppen (überwiegend) konträr gegenüberstehen.

bb) Die faktische Durchsetzungsmöglichkeit der gegenseitigen Interessen

Fraglich ist nun, ob diese sich widersprechenden Interessen faktisch zum Ausgleich gebracht werden und wenn nicht, wie ein solcher Interessenausgleich, der ja vom Gesetz bezweckt wird, am besten zu bewirken ist. Ein unmittelbarer Interessenausgleich bestände nur dann, wenn die außer dem Kaufmann an dem Jahresabschluß interessierten Personen mit Einfluß oder Kontrolle über die Gestaltung der Rechnungslegung hätten und so eine ordnungsmäßige Buchführung aufgrund entsprechender Rechts- oder faktischer Machtstellung aushandeln und erwirken, d.h. auch durchsetzen könnten. Das ist jedoch keineswegs so. Eine unmittelbare Einfluß- oder Kontrollmöglichkeit besteht grundsätzlich nicht. Nur die outsider von Aktiengesellschaften oder durch das Publizitätsgesetz ihnen gleichgestellten Unternehmen können ohne Schwierigkeiten von veröffentlichten Abschlüssen Kenntnis nehmen. Bei den meisten Unternehmen steht diese Möglichkeit aber nur solchen Großgläubigern offen, die sich den Einblick in den Abschluß im Wege freier Vereinbarung ausbedungen haben. Die Außenstehenden sind daher bei ihrer Interessenverfolgung weitgehend einzig und allein auf die Rechtschaffenheit, Gewissenhaftigkeit und das Verantwortungsbewußtsein des Kaufmanns angewiesen und können den Zahlen der Rechnungslegung lediglich glauben oder nicht glauben - jedoch ändern können sie nichts. Nur soweit das Gesetz es vorschreibt oder vorsieht, wird die Rechnungslegung den Interessen der Außenstehenden dadurch eher gerecht, daß eine zu Objektivität verpflichtete Instanz die Rechenschaftsberichte auf Gesetz- und Satzungsmäßigkeit hin

überprüft.[1] Diese Kontrolle erreicht nur die größten Unternehmen, nicht aber die Mehrzahl, so daß der Einfluß der Außenstehenden auf die Ordnungsmäßigkeit der unternehmerischen Rechnungslegung nicht nur unvollkommen, sondern gemessen an der Zahl der Fälle sogar wirkungslos ist. Auch die Rechtsprechung schafft nur einen äußerst lückenhaften Ausgleich.
Somit steht fest, daß der Kaufmann auf weiten Gebieten faktisch die Möglichkeit hat, die Rechnungslegung vollkommen seinen Interessen gemäß auszurichten und damit zu manipulieren. Es wäre nach dem oben Gesagten auch lebensfremd anzunehmen, der Kaufmann würde seine Interessen auf dem Gebiet der Rechnungslegung nicht verfolgen, sondern stets versuchen, soweit wie möglich den Interessen der Außenstehenden gerecht zu werden. Denn "die Neigung, ökonomische Chancen preiszugeben, nur um legal zu handeln, ist naturgemäß gering, wo nicht eine sehr lebendige Konvention die Umgehung des formalen Rechts stark mißbilligt."[2]

cc) Folgerungen aus dem Interessenwiderstreit und den Machtverhältnissen für das Recht im Rahmen der gesetzlichen Regelung

(aa) Keine zweckgerechte Selbstregelung durch das faktische Ordnungsgefüge

Mit dieser kurzen Darstellung ist für die weitere Erörterung das der Rechnungslegung und den GoB zugrundeliegende (soziologische) Interessen- und Machtverhältnis, kurz: das zu lösende soziale Problem hinreichend beschrieben. Aus ihr ist unmittelbar abzuleiten, daß es eine allen Interessen gerecht werdende Lösung nicht geben kann, wenn man das faktische Ordnungsgefüge sich selbst überläßt und die ihm innewohnenden bestimmenden sozialen Kräfte entscheiden läßt. Es tut sich vielmehr dem ge-

---

1) vgl. §§ 162 ff. AktG, §§ 6, 7, 14 Publizitätsgesetz; insoweit ähnliche Wirkungen haben aber auch Entscheidungen der Finanzbehörden
2) Weber, Rechtsordnung und Wirtschaftsordnung, aaO S. 102

nauen Betrachter ein vielschichtiges und verwickeltes soziales Problem auf, das es - stets in Übereinstimmung mit dem Gesetz - auf andere Weise zu lösen gilt. Denn der Gesetzgeber bezweckt durch die Rechnungslegung und die Grundsätze auch - wenn nicht sogar allein - den Schutz der Interessen der Außenstehenden.[1]

(bb) Notwendigkeit eines objektiven Mitwirkungsfaktors
Eine gerechte und allein sinnvolle Lösung dieses sozialen Problems ist also nur zu erreichen, wenn man einen solchen Sicherungs- und Kontrollfaktor bei der Entstehung der GoB mitentscheiden läßt, der eine größtmögliche Objektivität und in diesem Sinne Richtigkeit der Rechnungslegung gewährleistet. Der Jahresabschluß wird nämlich seinem Zweck, der Rechenschaftspflicht des in der Unternehmung Entscheidenden, nur dann gerecht, wenn er den Kapitalgebern objektive Informationen über die Unternehmung liefert. Das bedeutet aber, daß die Rechnungslegung "willkürfrei und intersubjektiv nachprüfbar sein muß."[2]

Mit dieser Feststellung sind endgültig all die Meinungen ad absurdum geführt, die allein Übung und/oder Ansicht oder je eines von beidem in verschiedenen Varianten über die GoB entscheiden lassen wollen.[3]
Jetzt lassen sich auch die dort angeführten Begründungen abschließend beurteilen. Man erkennt nämlich nunmehr ohne Schwierigkeit, daß die Vertreter jener Meinungen sich nicht oder nur ungenügend mit dem bestehenden sozialen Spannungsverhältnis vertraut gemacht haben, wenn es etwa heißt: Entscheidend sei die praktische Berufsarbeit und die Berufserfahrung, die zu Überlegungen führe, wie am besten und zweckmäßigsten verfahren werden könne. In dieser Weise bildeten sich auch sonst Arbeits-

---

1) vgl. dazu schon Rehm aaO S. 40
2) Leffson aaO S. 105, 112, Baetge aaO S. 17
3) s.o., z.B. Krause, Hax, Mutze, Müller

und Berufsgrundsätze heraus.[1] Denn solche Vergleiche sind wenig treffend, weil bei der Schaffung derartiger Grundsätze in der Regel subjektiv eine allseitig positive Einstellung zur stetigen Verbesserung der Bedingungen vorhanden ist.[2] Wo das nicht der Fall ist, schaffen interessenvertretende Institutionen ein wirksames Gegengewicht und sorgen so für einen Ausgleich der Interessen im sozialen Spannungsverhältnis.[3] Faktisches kann und darf also auf dem Gebiet der Rechnungslegung nicht allein zu Normativem werden. Ein solches Recht würde die soziologischen Spannungen eher verstärken und daher einer Problemlösung entgegenwirken.

aaa) Meinungsumfrage unter den "Outsidern"

Andererseits sind die GoB für die Praxis bestimmt. Fraglich kann daher nur sein, wie die Kaufleute bei der Feststellung der GoB den Maßstab des Richtigen und Objektiven finden sollen. Theoretisch, aber auch nur theoretisch möglich wäre eine Meinungsumfrage unter den "Outsidern". Aber abgesehen von den technischen und praktischen Schwierigkeiten der Durchführung mangelte es bei der Mehrzahl der Befragten an der erforderlichen Sachkunde. Außerdem könnte man auch hier nicht viel mehr als eine einseitige Interessendarstellung erwarten, so daß der Kaufmann doch wieder selbst abwägen müßte, um zu "richtigen" Ergebnissen zu kommen. Objektivität wäre also ebensowenig zu erreichen.

bbb) Mitwirkung der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung ist zwar eine unparteiische (neutrale) Instanz und erscheint daher als Maßstab für zweckgerechte Grund-

---

1) vgl. Mutze FR 1960 S. 614
2) vgl. etwa die Tendenz zu optimaler Leistung aufgrund Wettbewerbs oder Idealismus
3) vgl. z.B. die Gewerkschaften gegenüber Arbeitgebern und Arbeitgeberverbänden

sätze geeignet[1]. Die Judikatur hat auch bewiesen, daß sie zu überzeugenden Ergebnissen gelangen kann, soweit sie komplexe wirtschaftliche Fragen nicht aus eigener Sachkunde zu klären versucht[2]. Die Gerichte entscheiden aber nur in einer ganz geringen Anzahl von Fällen über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, so daß ihre Kontrolle äußerst lückenhaft und unzureichend wäre, ganz abgesehen von der die Entwicklung hemmenden Wirkung, weil die Weiterentwicklung im Rechnungswesen viel schneller und vielgestaltiger vor sich geht als die Rechtsprechung zu folgen vermag. Aufgrund der gesetzlichen Verweisung sind daher auch solche GoB als für den Kaufmann rechtlich verbindlich anzusehen, die nicht vom Richter entschieden sind und vielleicht nie die Form des "Richterrechts" erreichen werden. Einzelne vom Richter festgestellte GoB können sogar objektiv falsch oder überholt sein. Die Ergebnisse der Rechtsprechung bieten also dem Kaufmann keine sichere und umfassende Erkenntnisquelle für seine Rechtspflichten aufgrund der gesetzlichen Generalklausel.

ccc) Die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre und Rechtswissenschaft

Somit scheint es, daß nur die Betriebswirtschaftslehre und Rechtswissenschaft die erforderliche Sicherungs- und Kontrollfunktion bei der Entstehung von GoB übernehmen können. Denn "eine Wissenschaft bietet Kriterien der Urteilsbildung, die jenseits des persönlichen Meinungsstreites liegen".[3] Auch die

---

1) Kruse, GoB, S. 127, weist der Rechtsprechung für den Bereich der GoB sogar - von seinem Standpunkt konsequent - die Aufgabe zu, Nicht-Recht in Recht umzuwandeln.

2) vgl. z.B. die heftige Kritik an dem Urteil zu Pensionsrückstellungen in BGHZ 34, S. 44; Kruse, GoB, S. 149 f. hält diese Kritik allerdings für unbegründet

3) Leffson aaO S. 42; wenn auch nie die Gefahr ausgeschlossen ist, daß sich hinter einzelnen Lehrmeinungen einseitige Interessenstandpunkte verbergen, s. o. S. 130

Betriebswirtschaftlehre übernimmt - jedenfalls auf dem Gebiet der Rechnungslegung - weitgehend Gesetz und Gesetzeszweck als Datum[1] und ist daher im großen und ganzen stets bemüht, auch die Interessen der Außenstehenden voll zur Geltung kommen zu lassen, indem sie eine objektive Rechnungslegung erstrebt.[2] Ihre Aussagen müssen zumindest der besonderen rechtlichen Fragestellung angepaßt sein, wenn sie überhaupt einen Erkenntniswert haben sollen, so daß umgekehrt die Normzwecke ihrerseits weitreichende Wirkungen auf die Wirtschaftswissenschaft auslösen. Rechts- und Wirtschaftswissenschaft stehen daher hier in so enger Wechselbeziehung, daß das, was Recht ist, in Existenz, Funktion und Wirkung ohne Heranziehung wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnis nicht zureichend erfaßt werden kann, ebenso wie die Erforschung der den Normen zugrundeliegenden Interessenkonflikte sowie die Ableitung der für die Entscheidung dieser Konflikte notwendigen Wertmaßstäbe den Rückgriff auf die Wirtschaftswissenschaft fordern.[3] Die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre können hier somit die Eigenschaft haben, Gesetz und Gesetzeszweck für den Einzelfall konkretisieren zu helfen. Dementsprechend leistet die Betriebswirtschaftslehre seit Jahren dem Rechtssuchenden außerordentlich hilfreiche Dienste, indem sie die GoB als ein normzweckgerechtes System von Sätzen sieht, "das sich logisch geschlossen aus Obersätzen und daraus abzuleitenden Untersätzen, bis hin zu den Normen für einzelne Fälle aufbaut".[4]

(aaa) Die Normzweckadäquanz als Ausgangspunkt der Entscheidung über die Anerkennung von GoB

Da nun aber die Wissenschaft nicht unmittelbar und automatisch

---

1) vgl. dazu Liefmann-Keil aaO S. 181, vgl. auch im Diskussionsbericht ebenda S. 210 u. 213; für die GoB insbesondere Leffson aaO z.B. S. 74

2) vgl. vor allem Leffsons Hauptzwecke der Rechnungslegung der Dokumentation und Rechenschaft, die das Ziel des Gläubigerschutzes einschließen (aaO S. 72); s. auch z.B. Baetge: Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges

3) Mestmäcker aaO S. 103 ff.

4) Leffson aaO S. 45

ihren Niederschlag in der praktischen Handhabung der Rechnungslegung findet - sie hat keinerlei Zwangsapparat und Sanktionsmöglichkeiten zur Verfügung - erfordert dieser erste Schritt des Aufsuchens normzweckkonformer Regeln oft schwierige fachliche Gedankengänge und Wertungen, für die die zuständige Wissenschaft hinreichend Material zur Verfügung stellt. Damit hat die Wirtschaftswissenschaft eine Funktion, die ihr auch sonst für das Recht zugesprochen wird: "Die Eigengesetzlichkeit der zu regelnden wirtschaftlichen Sachverhalte (Natur der Sache) kann die möglichen rechtlichen Lösungen begrenzen, ohne sie jedoch zu determinieren."[1)]

Wählt man ein juristisch-dogmatisches Bild, so könnte man das Verhältnis von Gesetz und Wissenschaft vielleicht so beschreiben: Das Gesetz bildet die "Rahmensatzung". Die Wissenschaft füllt diese - wenn und soweit sie die Gesetzeszwecke beachtet - aufgrund ihrer fachlichen Zuständigkeit durch eine "Ergänzungssatzung" theoretisch aus, die auch den technischen und wirtschaftlichen Veränderungen laufend angepaßt werden kann. Die "Ergänzungssatzung" beinhaltet also nur insoweit allgemein verbindliche GoB, als sie an der wegen der Objektivität im Sinne der Gesetzeszwecke höherrangigen "Rahmensatzung" gemessen ist und mit dieser eine Zweckkongruenz besteht. Dabei kommt auch zum Ausdruck, daß die Betriebswirtschaftslehre ganz spezielle Grundsätze entwickeln kann.

Die Betriebswirtschaftslehre ist jedoch nicht ausschließlich die Instanz, welche die "Rahmensatzung" zweckentsprechend ausfüllen kann. Sie ist heute sicher ein wesentlicher Ausgangspunkt der Regelbildung. Ohne ihre Erkenntnisse und ihren Rat kommt der Rechtsuchende gerade bei neuen Problemen nicht mehr aus. Zu teleologischer Ableitung von Regeln der Rechnungslegung sind aber darüber hinaus - wenn sie auch regelmäßig wiederum betriebswirtschaftliche Erkenntnisse berücksichtigen müssen - auch die

---

1) Mestmäcker aaO S. 101, in diesem Sinne wohl auch Wieland aaO S. 8

Rechtswissenschaft sowie die Rechtsprechung fähig und berufen. Das haben die Ausführungen zur Inhaltsbestimmung des Begriffs "GoB" deutlich gemacht. Der Rechtsuchende findet also sowohl in der Betriebswirtschaftslehre als auch in der Rechtswissenschaft und der Rechtsprechung zweckkonforme Regelungen und Argumente.

(bbb) "Allgemeine Anerkennung" als Zusatzkriterium für die Rechtsverbindlichkeit einer Buchführungsregel

Wenn einerseits nur solche Regeln der Rechnungslegung GoB i.S. des § 38 HGB sind, die den gesetzlichen Zwecken entsprechen, so heißt das andererseits jedoch nicht, daß sämtliche Regeln, welche die Normzwecke - mehr oder weniger - erfüllen, schon deswegen mit den GoB gleichzusetzen sind. Denn andernfalls hätte der Kaufmann auf dem Gebiet der Rechnungslegung einen weiten Ermessensspielraum mit erheblichen Bilanzierungswahlrechten. Der nicht geringe Freiheitsraum wäre lediglich durch die allgemeinen Normzwecke beschränkt. Die Normzwecke lassen sich aber optimal und auch nur annäherungsweise erfüllen. Welche Regel hat der Kaufmann nun nach dem Gesetz zu beachten: diejenige, die zum besten oder diejenige, die zum minderen Erfolg führt? Sicher ist es unzulässig, die strengen Anforderungen, welche die hochentwickelte Rechnungslegung nach dem Aktiengesetz stellt, ohne weiteres an jeden Kaufmann zu stellen. Ebensowenig reicht es stets aus, die Regel anzuwenden, die nur Minimalanforderungen entspricht.

Das Gesetz gibt auf die Frage, welche Regel nun verbindlich ist, selbst eine Antwort. Die Generalklausel bedient sich der Verweisungstechnik und nimmt - wie es die Gesetzesinterpretation zeigte - auf die allgemein anerkannten Regeln der Rechnungslegung Bezug. Das Gesetz bezieht also nicht lediglich, indem es unbestimmte, konkretisierungsbedürftige Rechtsbegriffe gebraucht, ein ungeschriebenes Wertsystem in seinen Inhalt ein; es gibt nicht nur Leitlinien und Wertmaßstäbe für eine richterliche Rechtsfortbildung wieder. Das mag für Begriffe wie "zu-

mutbar, notwendig, verhältnismäßig" auch "ordnungsmäßig" oder "Treu und Glauben" zutreffen. Unter solche Begriffe kann nicht ohne weiteres subsumiert werden. Sie sind erst für den Einzelfall zu konkretisieren oder zu aktualisieren. Hier kann man auch von "Lücken intra legem" sprechen.[1)]

Anders ist es jedoch in den Fällen, in denen das Gesetz nicht das Vorhandensein einer Regelung nur vortäuscht,[2)] sonderr tatsächlich auf ein vorhandenes Regelsystem Bezug nimmt. Hier sind die allgemein anerkannten Regeln der Technik, die Regeln der Baukunst, die Regeln ärztlicher Kunst, des Zweikampfes und des Völkerrechts ebenso einzuordnen wie die allgemein anerkannten Regeln der Rechnungslegung. Alle diese Regeln sind Objekt gesetzlicher Verweisung und als solches dem Gesetz und Rechtsuchenden vorgegeben. Der Normadressat ist an sie gebunden, weil das Gesetz es anordnet. Er ist - auch ohne Richterspruch - verpflichtet, die bestehenden Regeln zu beachten.

Der Kaufmann ist jedoch kraft Gesetzes nicht gehalten, alle die Regeln zu beachten, die in der Diskussion (irgendwann einmal) vorgetragen sind und werden. Er ist vielmehr nur an die allgemein anerkannten zweckkonformen Regeln der Rechnungslegung gebunden. Diese Einschränkung findet sich so deutlich nur bei Leffson. Er ist sich, auch ohne dieses dem Gesetzesbegriff unmittelbar zu entnehmen, der Notwendigkeit der allgemeinen Anerkennung bewußt, wenn er sagt, die "GoB" bedürfen zu ihrer rechtlichen Gültigkeit neben der logisch einwandfreien betriebswirtschaftlichen Deduktion zusätzlich des consensus omnium.[3)] Darauf wies auch der amerikanische Begriff "generally accepted accounting principles" hin.

---

1) vgl. Kruse, GoB, S. 109 m.w.N.

2) Kruse, GoB, S. 110

3) Leffson aaO S. 46

Das Erfordernis der allgemeinen Anerkennung klingt allerdings auch in der Literatur bei der umstrittenen Frage an, ob die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften als GoB auch für den Einzelkaufmann gelten. Dort heißt es z.B.: "Die aktienrechtliche Mindestbewertung hat sich zwar nicht als Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung durchgesetzt, es ist aber zu erwarten, daß er sich in verhältnismäßig kurzer Zeit dazu entwickeln wird."[1] Zu einem späteren Zeitpunkt können also bestimmte aktienrechtliche Vorschriften mit den GoB übereinstimmen, und zwar dann, wenn sie sich als solche durchgesetzt haben. Durchgesetzt haben sie sich, wenn sie für jeden Kaufmann als allgemein verbindlich anerkannt sind. Das Erfordernis des Konsenses wird also in einem Sonderproblemkreis durchweg angesprochen. Man erkennt aber nicht, daß es für die Entstehung eines jeden GoB Gültigkeit hat. Fraglich ist jedoch, was im Einzelfall unter der allgemeinen Anerkennung zu verstehen ist und wie sie festzustellen ist. Um eines vorwegzunehmen: Hier liegt ein großer Unsicherheitsfaktor für den Rechtsuchenden. Die Grenze von unverbindlichen zu allgemein anerkannten Regeln mag theoretisch bestimmbar sein, praktisch wird es jedoch immer wieder streitige Grenzfälle geben. Denn die Indizien für eine allgemeine Anerkennung sind verschiedenartig und können sich zudem einander widersprechen. Es sind hier alle die Faktoren zu berücksichtigen, welche die Überzeugung von der Richtigkeit einer Regel bestärken oder sie indizieren: Außer dem Argument der Natur der Sache die tatsächliche Übung, die Verkehrsanschauungen, der Handelsbrauch,[2] die Rechtsprechung selbst, eine einstimmig vorgetragene Ansicht in der Wissenschaft und deren herrschende Meinung. Die Feststellung

---

1) Peter-Bornhaupt, aaO S. 150 mit Hinweis auf Bühler-Scherpf; vgl. ebenfalls Adler-Düring-Schmaltz, § 149 Rdn. 98 a.E. zu den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften

2) vgl. auch Kruse, GoB, S. 140 ff.; nach dessen Ansicht wirken die genannten Faktoren nur auf die richterliche Willensentscheidung ein, erst der Richter setzt rechtlich verbindliche GoB.

einer allgemeinen Anerkennung ist leicht, wenn z.B. eine herrschende Meinung in der Wissenschaft mit dem Handelsbrauch oder der Verkehrsanschauung übereinstimmt. Schwieriger wird es, wenn sie sich widersprechen. Gerade hier wird aber deutlich, daß nicht danach zu entscheiden ist, wie häufig und von welcher Personenzahl eine Regel vertreten wird. Quantität schlägt nicht in Qualität um. Letztlich kann nur die Kraft der Argumente entscheiden.[1] Eine allgemeine Anerkennung ist deshalb auch anzunehmen, soweit Regeln in Frage stehen, deren Beachtung zur Erfüllung der Rechnungslegung unbedingt erforderlich ist. Da solche Regeln ernsthaft nicht bestritten werden können, haben sie auch ohne weitere Nachweise als allgemein anerkannt zu gelten.

In den häufigsten, nicht so zweifelsfreien Fällen wird man jedoch erst aufgrund der Kenntnis von Handelsbrauch, Verkehrsanschauung,[2] Rechtsprechung und Diskussionsstand in der Wissenschaft Aufschluß über die allgemeine Anerkennung bekommen können. Dementsprechend holen in der Praxis auch die Gerichte Sachverständigengutachten über das Bestehen und den Inhalt von Handelsbräuchen, Verkehrsanschauungen und tatsächlicher Übung ein.[3]

Dieses Ergebnis ist auch auf die zugrundeliegenden sozialen Verhältnisse abgestellt. Es ist entsprechend dem Gesetzesziel aufgrund einer umfassenden Wertung der gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und unternehmerischen Bedürfnisse gewonnen und wird daher dem Problemkomplex der ungeschriebenen Normen der Rechnungslegung unter der gegenwärtigen gesetzlichen Regelung am besten gerecht; es vermag - in Übereinstimmung mit dem Gesetz - das vorgefundene soziale Problem allein überzeugend zu lösen.

---

1) Leffson aaO S. 46
2) zur Anerkennung in der Praxis vgl. auch Döllerer, WPg 1959, S. 656
3) vgl. z.B. die Bemerkungen im Beschluß des Großen Senats des BFH vom 3. 2. 1969 (BStBe. II S. 291)

Hierbei wird jedoch nicht verkannt, daß auch unser Ergebnis gewisse Rechtsunsicherheit in sich birgt. So gibt es z.B. nicht stets bei neu auftretenden Problemen sogleich eine Antwort auf die Frage, was verbindliches Recht (GoB) sei.[1] Man muß sich aber vor Augen halten, daß die "rechtliche Geordnetheit eines Sachverhalts, d.h. (immer): das Vorhandensein einer menschlichen Instanz, wie immer geartet sie sei, welche im Fall des Eintritts der betreffenden Tatsache als (prinzipiell) in der Lage befindlich gilt, nach irgendwelchen Normvorstellungen anzugeben, was nun 'von Rechts wegen' zu geschehen habe, überhaupt nirgends bis in die letzten Konsequenzen durchgeführt ist."[2] Das gilt umsomehr bei einer so vagen und unbestimmten gesetzlichen Regelung wie im Bereich der Rechnungslegung. Unter ihrer Geltung gibt es keine Lösung, die größere Rechtssicherheit gewährt.
Hier aber liegen deshalb die wichtigsten Aufgaben der Betriebswirtschaftslehre, nämlich belehrend und erzieherisch über Wissenschaftler, Literatur, Institute, Gremien und Verbände der Wirtschaft auf die Praxis und Normadressaten einzuwirken und u.U. ihre Argumente zu entkräften. Nur wenn die Betriebswirtschaftslehre diese mühsame und langwierige Erziehungsaufgabe immer wieder von neuem auf sich nimmt und die Normzweckadäquanz ihrer Regeln nachweist, besteht die Chance, daß mehr und mehr ihre Grundsätze wegen der gesetzlichen Verweisung durch allgemeine Anerkennung rechtliche Verbindlichkeit erlangen. Eine echte Autonomie, die zu selbständiger "nomothetischer" Tätigkeit ermächtigt, kann man der Betriebswirtschaftslehre aufgrund der zur Zeit bestehenden gesetzlichen Regelung jedenfalls nicht zuerkennen.[3] Das wäre allein Aufgabe des Gesetzgebers, der aus-

---

1) z.B. ist heute die Frage offen, welche Anforderungen an die Buchführung von EDV-Anlagen zu stellen sind, dazu statt vieler Leffson aaO S. 85, 88
2) Weber, Rechtssoziologie, S. 93 f., auch Hirsch, Zu einer "Methodenlehre" S. 329 (333)
3) vgl. auch die Ausführungen zur Wissenschaft als Rechtsquelle

drücklich den wechselnden Bestand von betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen in seinen Willen aufnehmen müßte (Verweisung auf die Wissenschaft).[1] Die Tatsache, daß die Betriebswirtschaftslehre die GoB zum Gegenstand eigener, wirtschaftswissenschaftlicher Betrachtung macht, ist kein hinreichender Grund für deren unmittelbare r e c h t l i c h e Übernahme.[2]

Um Mißverständnissen vorzubeugen, muß nach dieser Feststellung darauf hingewiesen werden, daß die Grundsätze, die z.B. von der Betriebswirtschaftslehre gefunden werden, weder die einzigen GoB sind noch etwa ausnahmslos GoB oder die allein richtigen Grundsätze sind. Da sich der Stand und die Bedürfnisse der Wirtschaft und die Technik ständig ändern, ändern sich mit ihnen jeweils die GoB. "Grundsätze" (allgemein anerkannt) aber sind Regeln der Rechnungslegung nicht erst dann, wenn sie etwa im Schrifttum der Betriebswirtschaftslehre erscheinen. Vielmehr ist es denkbar, daß die in der Praxis stehenden Fachleute normzweckkonforme Verhaltensregeln anerkennen, die noch nicht im wissenschaftlichen Schrifttum oder der Rechtsprechung behandelt und fixiert sind, während andererseits wissenschaftlich vertretene Grundsätze ebenso wie die Rechtsprechung veraltet oder gar falsch sein können.

Die Gegner unserer Ansicht seien aber noch auf ein weiteres hingewiesen und zwar auf eine parallele gesetzliche Regelung: die allgemein anerkannten Regeln der Technik. Auch hier folgt der Gesetzgeber der "liberalen" Tendenz, nämlich im Gesetz nur die Grundanforderungen an die Sicherheitstechnik aufzustellen, hinsichtlich der Durchführung im einzelnen aber auf die allgemein anerkannten Regeln der Technik zu verweisen. Die diesen Regeln zugrundeliegende soziale Interessenlage ist durchaus vergleichbar. Abgesehen davon, daß "sie den wirtschaftenden Menschen eine Handreichung bieten sollen, um bestimmte Zwecke in technisch-öko-

---

1) vgl. z.B. § 21 der 1. StrahlenschutzVO
2) vgl. auch Kruse, GoB, S. 81 unter VII

nomisch sinnvoller Weise zu erfüllen", was "sich zu einer Rationalisierungsfunktion steigern kann",[1] steht im Vordergrund die Sicherheitsschutzfunktion: "Schutz des arbeitenden Menschen, des Verbrauchers und Benutzers"[2] eines Erzeugnisses, also Schutz des dem Techniker gegenüberstehenden Dritten. Schon der Widerstreit von Sicherheits- und Rationalisierungsinteresse ist offensichtlich. Man muß hier ebenso der Ansicht sein, der Praktiker, der die Sicherheitsregeln zu beachten hat, dürfe über solche Fragen nicht selbst entscheiden. Dennoch wird nicht die Forderung gestellt, allein die Naturwissenschaften müßten zuständig sein. Maßstab ist nach allgemeiner Ansicht die Durchschnittsmeinung der technischen Fachwelt und zwar auch der Praktiker darüber, was als angemessener Stand der Sicherheitstechnik anzusehen ist,[3] obwohl doch die Wissenschaft sich intensiv mit Fragen der Sicherheitstechnik beschäftigt. "Allgemein anerkannt ist eine Regel, wenn die Fachleute von ihrer Richtigkeit überzeugt sind. Es genügt nicht, daß die Regel im Fachschrifttum vertreten und auf Fachschulen gelehrt wird".[4] Daß aber die Regeln der Technik zugleich - nicht anders als z.B. die leges artis der Medizin - unter ständiger Kontrolle und Beeinflussung durch die Wissenschaft stehen, wird ebensowenig in Zweifel gezogen. Es tauchen also auch hier immer wieder die Argumente auf, die für die GoB zutrafen.

---

1) Herschel, Regeln der Technik, S. 617
2) Herschel, aaO S. 617
3) vgl. Schäfer aaO S. 49 oben, Eberstein aaO S. 1293, Lukes RDA 1969 S. 220 (222) m.w.N., Herschel aaO S. 618; s. auch die Literatur zu den "allgemein anerkannten Regeln der Baukunst", § 330 StGB: Schönke-Schröder Rdn. 7, Schwarz-Dreher Anm. 1) B: "bloße Billigung durch die Theorie genügt nicht"; vor allem RGSt 44 S. 76 (79):"Der Begriff ist nicht schon dadurch erfüllt, daß eine Regel bei völliger wissenschaftlicher Erkenntnis sich als richtig und unanfechtbar darstellt ..."
4) Jagusch § 330 Anm. V; Welzel aaO S. 449, Kohlrausch-Lange aaO S. 661 und zu Regeln des Völkerrechts Schübbe aaO S. 25 f.

Das Ergebnis kann somit bei Geltung der gegenwärtigen gesetzlichen Regelungstechnik nur sein: GoB sind allgemein anerkannte Regeln der Rechnungslegung, nach denen der Kaufmann zu verfahren hat, weil ihre Anwendung zu einer den gesetzlichen Zwecken entsprechenden Bilanz führt. Die GoB sind Objekt einer gesetzlichen Verweisung und inhaltlich heute meist mit den deduktiv-systematisch von der Betriebswirtschaftslehre abgeleiteten Grundsätzen identisch.

2) Dogmatische Einordnung der GoB aufgrund der rechtssoziologischen Erkenntnisse als "objektivierte Satzung"

Will man nun die gefundene rechtliche Lösung des den GoB zugrundeliegenden sozialen Problems in den rechtswissenschaftlichen "dogmatischen Überbau" einfügen, so kann es nur darum gehen, die GoB in die Kategorie unseres Rechtssystems einzuordnen, die der obigen rechtlichen Lösung am besten gerecht wird. Das schließt jedoch nicht aus, die möglicherweise bestehenden Sondergesetzlichkeiten der GoB gegenüber den typischen Rechtswertigkeiten deutlich hervorzuheben.[1)]

Die Möglichkeit, die GoB nach ihrer Rechtsqualität als Gesetzesrecht, (nur) außerrechtliche betriebswirtschaftliche Fachkunst oder kaufmännische Übung einzustufen, scheidet nun von vornherein und endgültig aus. Denn einerseits konnte die betriebswirtschaftliche Fachkunst allein keine GoB hervorbringen, ebenso wenig wie für sich die kaufmännische Übung. Andererseits vermögen die Kaufleute keine Gesetze im technischen Sinne zu schaffen, die etwa dem staatlichen Recht gleichrangig wären oder dieses gar ändern könnten. Das ist schon deshalb unmöglich, weil eine Ermächtigung der Kaufleute zur Setzung staatlichen Gesetzesrechts

---

1) ähnliches begegnete uns in der Rechtswirklichkeit schon in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen und Tarifverträgen, in denen das soziale Leben Phänomene hervorgebracht hat, die sich nur mit Schwierigkeiten in das dogmatische System einordnen ließen.

fehlt.[1] Außerdem müssen sich die Grundsätze - wie dargelegt - innerhalb des staatlich gesetzten Rechts halten.[2]
Trotzdem ist es aber denkbar, daß auch die GoB die Qualität von objektivem Recht haben, man könnte sich vorstellen, daß es sich um objektives Recht minderen Ranges handelt, etwa wie die Rechtsverordnung minderen Rang gegenüber dem Gesetz hat.[3] Denn tatsächlich ist bei den GoB die Wirkung objektiver Rechtsnormen nachweisbar: Entspricht eine objektive Regel den Normzwekken und ist sie im dargelegten Sinne anerkannt, so ist sie "u.U. auch gegen die allgemeine Auffassung der Kaufleute gültig",[4] d.h. sie muß befolgt werden, auch wenn der (einzelne) Kaufmann sich lieber von ihr lösen würde, weil sie seine Interessen berührt.[5]
Dieses Merkmal hebt die GoB über die Verkehrssitte hinaus, von der ein Abweichen - wenn nur erkennbar - jederzeit möglich ist. Auch weitere Eigenschaften der GoB lassen deutlich gewisse Charakteristika von Rechtsnormen erkennen. Ihre abstrakte Fassung gleicht der einer Norm. Sie sind allgemein gültige Verhaltensregeln und richten sich als solche an einen stets wechselnden Personenkreis, also auch an künftige Kaufleute. Daß den Grundsätzen nur ein bestimmter abgrenzbarer Personenkreis unterworfen ist, steht der der Annahme von Normen nicht entgegen, da jede Rechtsnorm einen bestimmten weiteren oder engeren persönlichen Geltungsbereich hat. GoB regeln nicht einen speziellen Sachverhalt. Sie sind vielmehr auf jederzeit wiederholbare Tatbestandsverwirklichung angelegt,[6] also abstrakt-generelle Regelungen.

---

1) Rechtsetzungsbefugnisse können auch auf Privatpersonen delegiert werden, vgl. dazu v.Mangoldt/Klein, Art. 80, Anm. VIII, 3 m.w.N.
2) was für die zum Gewohnheitsrecht erstarkten GoB bedeutet, daß auch diese grundsätzlich gegenüber zwingenden Vorschriften keine derogierende Wirkung haben können
3) vgl. z.B. die Bezugnahme auf das Verordnungsrecht bei Kruse, GoB, S. 178 ff., der allerdings in der Generalklausel eine dem Richter erteilte Ermächtigung zur Normsetzung sieht
4) Baumbach-Duden § 38 Anm. 5) A
5) in diesem Sinne sind die GoB von den Kaufleuten vielleicht mehr toleriert als akzeptiert, vgl.Spacek aaO S. 41
6) vgl. die Abgrenzung Verwaltungsakt - Rechtsnorm im öffentlichen Recht

Auch kann der Annahme von Normen nach der Untersuchung der sozialen Verhältnisse nicht mehr entgegengehalten werden, es fehle an einer Delegation zur Setzung autonomen Rechts. Diese Delegation zur Rechtsgestaltung in einem bewußt vom Gesetz offen gelassenen Bereich ist in den §§ 38 HGB, 149 AktG und ähnlichen Vorschriften enthalten, wofür es sich nunmehr als unwesentlich erweist, daß diese Bestimmungen nicht ausdrücklich von einer Rechtssetzungsbefugnis sprechen. Denn da durch die GoB nicht ausschließlich die eigenen Angelegenheiten der Kaufleute geregelt werden,[1] sondern auch die der zukünftigen Unternehmen und wichtige Grundlagen für die Rechtsbeziehungen zu Dritten, kann diese Autonomie nur eine solche zur Rechtsetzung sein.

Zum Zwecke allgemeiner dogmatischer Erfassung all dieser rechtlichen Erscheinungen ist es am zutreffendsten, den GoB in ihrer Gesamtheit die Qualität einer sachlich begrenzten Satzung zuzuschreiben. Als solche sind sie dem Gesetz nachgeordnetes objektives Recht.[2] Eine erhebliche Abweichung dieser Art der Rechtssetzung von der normalen Satzungsgewalt besteht aber darin, daß es sich zwar um öffentlich-rechtliche Befugnis handelt,[3] die wie die gesetzlichen Regelungen der Rechnungslegung als Teilfunktion in einem grundsätzlich privatrechtlich geordneten Rechtsgebiet eingelassen ist, daß aber die durch die gesetzliche Verweisung übertragene (nicht originäre) Autonomie nicht von einem rechtlich organisierten Träger ausgeübt wird. Diese Satzungsautonomie weist in so hohem Maße besondere Eigentümlichkeiten auf, daß man sie auch begrifflich von der üblichen Satzung als rechtskreatorischen Akt abheben sollte. Die GoB werden daher als - durch Gesetz(eszweck) und vor allem Betriebswirtschafts-

---

1) im Gegensatz zur Privatautonomie
2) in diesem Sinne ist auch wohl die Klassifizierung der GoB bei Baumbach-Duden § 38 Anm. 5) A aufzufassen: "objektive Satzung", vgl. auch Greiffenhagen FR 1965 S. 541 (542)
3) zur öffentlich-rechtlichen Natur der §§ 38 ff. HGB vgl. z.B. Rehm aaO S. 40 ff.

lehre - objektivierte (rational-legale) Satzung qualifiziert.[1] Die rechtliche Charakterisierung der GoB als Satzung in dieser modifizierten Fassung vermag die Besonderheiten ihrer Wirkungen am besten zu erklären.
Gewiß sind die auch hier angestellten Überlegungen "nur" mehr oder weniger rechtssoziologischer Natur. Sie verdeutlichen aber die Struktur der tatsächlichen Verhältnisse, die das Recht antrifft und denen es gerecht werden will. Den gewonnenen Erkenntnissen darf sich auch die rechtliche Dogmatik nicht verschließen, wenn sie zu richtigen Ergebnissen kommen will.[2]

B. Entstehung der GoB

Nach der Erarbeitung des materiellen Rechtswerts und der rechtsdogmatischen Qualifizierung der GoB, die wegen deren atypischen Charakters und besonderer Eigentümlichkeiten und darauf beruhender Unklarheiten und Meinungsverschiedenheiten eine langwierige und mühsame bis in die sozialen Grundlagen vorstoßende Untersuchung erforderlich machte, bereitet die Beantwortung der weiteren Themenfragen keine besonderen Schwierigkeiten mehr. Denn die Entstehung und die für die praktische Rechtsanwendung so wichtige Ermittlung der GoB lassen sich nunmehr ohne weiteres aus der vorangegangenen Erörterung ableiten.

I. Schaffung der Grundsätze durch Gesetzgebungsakt

Daß das Gesetz selbst GoB beinhalten kann, ist nicht mehr neu. Dabei kann es so sein, daß das Gesetz einen (allgemein geübten) Grundsatz für so bedeutsam hält, daß es ihn ausdrücklich

---

1) vielleicht meinen Adler-Düring-Schmaltz, § 154 Rdn. 32, das gleiche, wenn sie die GoB als eine Übung verstehen, "die der geltenden Bilanzierungspraxis ordentlicher Kaufleute entspricht"; demgegenüber bejahen sie aber die rein deduktive Methode bei der Ermittlung der GoB, § 149 Rdn. 20

2) z.B. für die Revisibilität der Grundsätze, dazu Wickrath aaO S. 58 ff., Rosenberg aaO S. 700 zu III 1a Abs. 3

in sein Normensystem übernimmt - freilich ein seltenerer Fall, da ja die außer- und untergesetzliche Regelung funktioniert und an sich kein Anlaß zu gesetzgeberischem Eingreifen besteht.[1] Die Übernahme von GoB in gesetzliche Vorschriften ist jedoch kein selbständiger juristischer Entstehungsgrund solcher Grundsätze mehr. Die schon bestehenden GoB erlangen nur im Gesetz einen höheren, greifbareren und gesicherteren Rechtswert. Ihre Entstehung und Ermittlung sind daher auch unproblematisch; sie ergeben sich nämlich unmittelbar aus dem Gesetzgebungsakt bzw. dem Gesetz selbst. Sie wurden deshalb auch als GoB im weiteren Sinne besonders gekennzeichnet.

Der Regelfall im Gesetzgebungsbereich der Rechnungslegung ist jedoch der, daß kodifiziert wird, was nicht der Übung der Kaufleute entspricht.[2] Geschieht das mit allgemeiner Verbindlichkeit für sämtliche Kaufleute - z.B. im HGB - so tauchen wiederum keinerlei Schwierigkeiten und Zweifel hinsichtlich Entstehung und Ermittlung der kaufmännischen Verhaltensregeln auf.

Besondere Probleme scheint jedoch stets die spezialgesetzliche Regelung von Rechnungslegungsvorschriften wie z.B. im Aktiengesetz mit sich zu bringen. Es wird nämlich zugleich die Frage aufgeworfen, ob nicht auch sie ihrer Natur nach nichts anderes als der gesetzliche Niederschlag von GoB und daher auch für die übrigen Kaufleute verbindlich sind. Vom hier vertretenen Standpunkt ist diese Frage indes ganz eindeutig zu beantworten. Als erstes ist hier die oft gar nicht einfache Prüfung notwendig,[3] ob das Gesetz nur eine Besonderheit des betreffenden

---

1) in der ersten gesetzlichen Regelung sind jedoch fast ausschließlich in der Praxis bewährte Formen der Rechnungslegung für allgemein verbindlich erklärt

2) Leffson aaO S. 13, vgl. die Ausweis- und Bewertungsvorschriften in den Aktienrechtsreformen von 1931, 1937 und 1965

3) vgl. z.B. Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 18
Klein BB 1967 S. 89 ff.
Greiffenhagen aaO S. 157 ff., jetzt insbesondere auch Kruse, GoB, S. 197 ff. jeweils m.w.N.

Rechtsgebietes regelt. Lassen sich die Vorschriften aus speziellen, nur für das Sonderrecht geltenden Zielsetzungen erklären, so scheidet eine allgemeine Verbindlichkeit über die Generalklausel "GoB" von vornherein aus. Aber auch dann, wenn nach dem Stand der Betriebswirtschaftslehre diese oder jene Regelung als "betriebswirtschaftlicher GoB" anzusehen wäre, könnte man nicht ohne weiteres eine Allgemeinverbindlichkeit annehmen. Dazu bedürfte es noch der allgemeinen Anerkennung für den Einzelkaufmann. Das gilt insbesondere dann, wenn Sondergesetze Anforderungen stellen, die bei einem hochentwickelten Rechnungswesen (z.B. der Aktiengesellschaft) berechtigt sind, aber die Mehrzahl der Kaufleute überfordern würden. Man darf nicht außer acht lassen, daß der Gesetzgeber nicht ohne Grund in vielen Fällen nur auf Sondergebieten eingreift, ohne zugleich eine generelle Verbindlichkeit der Bestimmungen anzuordnen. Dabei kann es jedoch nach einer gewissen Zeit durchaus so sein, daß man zu der Auffassung gelangen muß, die z.B. aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften enthielten nichts, was nicht schon nach den GoB zu einer fachgerechten Bewertung nach § 40 HGB gehören würde.[1] Die GoB würden sich dann im Laufe der Zeit in Richtung auf die aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen hin entwickeln, "so daß zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine Übereinstimmung festgestellt werden könnte. Damit würde sich dann ein Vorgang wiederholen, der schon für die Bewertungsgrundsätze des AktG 1937 zu beobachten war."[2] Die Entstehung von GoB ist in diesen Fällen auf die allgemeine Anerkennung der gesetzlichen Regeln auch für den Einzelkaufmann zurückzuführen.

II. GoB in Form von Gewohnheitsrecht

Auch soweit die GoB zu Gewohnheitsrecht erstarkt sind, braucht

---

1) was nach Adler-Düring-Schmaltz, § 149 Rdn. 98, derzeit nicht zutrifft, vgl. auch Zeiss aaO S. 51

2) Adler-Düring-Schmaltz, § 149 Rdn. 98 ist insoweit voll zuzustimmen

nicht auf die allgemeinen Ermittlungsmethoden zur Bestimmung der Grundsätze zurückgegriffen zu werden. Der Rechtsuchende kann sich hier auf die speziellen Methoden der Gewinnung eines Gewohnheitsrechts stützen.[1] Denn das Gewohnheitsrecht ist selbständiger Erkenntnisgrund für etwas als Recht und steht gleichwertig neben dem Gesetzesrecht. Der rechtliche Geltungsgrund eines gewohnheitsrechtlichen GoB beruht nicht auf der Verweisung der gesetzlichen Generalklausel, sondern auf dem Wesen des Gewohnheitsrechts. Ein solcher Grundsatz würde mit rechtlicher Verbindlichkeit auch dann gelten, wenn es das Gesetz nicht gäbe.

Aufgrund langdauernder Übung und der opinio necessitatis ist ein Rechtssatz entstanden. Mehr braucht der Rechtsuchende nicht festzustellen.

III. Bildung der Grundsätze durch die Rechtsprechung

Ebenso wenig wie das Gesetz bringt nach dem hier vertretenen Standpunkt die Rechtsprechung GoB mit rechtlicher Verbindlichkeit erst zur Entstehung. Sie ist zwar häufig gezwungen, sich in Rechtsstreitigkeiten mit Fragen ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu beschäftigen.[2] Durch ihre Entscheidung schafft sie aber keinen neuen Grundsatz, sondern stellt vielmehr nur mit Hilfe der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmethoden den schon bestehenden Grundsatz fest[3] bzw. kommt zu einer negativen Feststellung, aus der sich ergibt, daß jedenfalls diese oder jene Verhaltensweise - bei objektiver an den Zwecken der Rechnungslegung orientierten Betrachtung - nicht GoB sein kann. Zwei-

1) vgl. auch Kruse, GoB, S. 114, 125, 216: Der Richter finde die gesetzliche Ermächtigung schon ausgefüllt vor, so daß für eine eigene Regelung kein Raum mehr sei.
2) dabei sind die Steuergerichte führend wegen ständiger Beschäftigung mit Bilanzfragen; in Zivil- und Strafsachen gibt es nur wenige Entscheidungen, vgl. z.B. die von betriebswirtschaftlicher Seite so heftig kritisierte in BGHZ 34 S. 44 ff. und das einzige Verfahren, das mit BGHZ 44 S. 35 ff. endete
3) so richtig Schröder Steuer-Kongress-Report 1970, S. 197 (200), Wachter, DStR 1969 S. 412 (420)

fellos liegt aber nichtsdestoweniger die große Bedeutung der Rechtsprechungsarbeit darin, daß sie oft die schwierige Aufgabe der Ermittlung von GoB auf sich nimmt. In ihren Entscheidungen werden u.U. noch nicht formulierte GoB evident. Aufgrund ihrer Autoritätsstellung bildet sie darüber hinaus einen nicht zu unterschätzenden Wirkungsfaktor bei der Entwicklung der GoB, indem sie die Argumente abwägt, die ihr insbesondere von kaufmännischer Übung und betriebswirtschaftlicher Forschung vorgetragen werden und durch ihre Ergebnisse die Praxis zu bestimmtem Handeln veranlaßt.[1] Wegen der dem Richterrecht mangelnden Rechtsquelleneigenschaft ist jedenfalls allein mit dem Hinweis auf die Rechtsprechung noch kein GoB ermittelt.

IV. Verwaltungsrechtliche Maßnahmen

Auch verwaltungsrechtliche Maßnahmen können ähnlich den Gesetzen nur entweder schon bestehenden GoB wirksamer und sicherer Geltung verschaffen oder besondere Regeln der Rechnungslegung für einen bestimmten Adressatenkreis enthalten, ohne daß damit schon allgemein verbindliche GoB entstehen würden - mögen diese Anordnungen auch vielleicht das enthalten, was z.B. nach Auffassung der Betriebswirtschaftslehre Grundsatz sein sollte. Erinnert sei nur an die Richtlinien und Bekanntmachungen der Bankaufsichtsbehörde (BAK)[2] gemäß §§ 6 i.V.m. 26 KWG und die Einkommensteuerrichtlinien zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Abschnitt 29, in denen sicher manche GoB oder jedenfalls konkrete Folgerungen aus solchen Grundsätzen enthalten sind.

V. Die normzweckkonformen und allgemein anerkannten Regeln der Rechnungslegung

Da Fachliteratur, Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre, gutachtliche Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprü-

---

1) so ist wohl auch das "Zusammenwirken von Übung und Rechtsprechung" bei Blümich-Boyens-Steinbring u.a. S. 348 zu verstehen

2) Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen

fer, des Deutschen Industrie- und Handelstages und der Industrie- und Handelskammern und Organisationen der gewerblichen Wirtschaft[1] keine allgemein verbindliche Kraft haben, vermögen sie sämtlich für sich keine GoB hervorzubringen. Ihre tatsächlichen Auswirkungen auf die Entstehung von GoB können jedoch nicht hoch genug eingeschätzt werden.[2] Die Fachwissenschaft hat sich die Aufgabe gestellt, deduktiv aus den Zwecken der Rechnungslegung ein System von Regeln abzuleiten. Sie hat inzwischen viele Regeln entwickelt. Ohne ihre Erkenntnisse kann daher der Jurist, der bei Feststellung der GoB ebenfalls die Normzwecke zu beachten hat, nicht mehr auskommen. Darüberhinaus sind die genannten Kräfte vor allem Indiz dafür, welche Regel als "allgemein anerkannt" bezeichnet werden kann.
Selbständiger juristischer Entstehungsgrund ist entsprechend dem oben gefundenen Ergebnis die allgemeine Anerkennung von Regeln der Rechnungslegung, die sich in dem objektiven Rahmen halten, der ihnen von Gesetzeszwecken und daher auch von den normzweckkonformen Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre gesetzt wird. GoB entstehen daher aufgrund einer Verbindungswirkung von Gesetzeszweck, teleologischer Ableitung und qualifizierter Anerkennung. Ihrer Existenzwerdung geht häufig ein langwieriger und komplexer Entwicklungsprozeß voraus, der mit der allgemeinen Anerkennung endet und dadurch zugleich ihre rechtliche Verbindlichkeit schafft.

C. Ermittlung der GoB

Auch die für die Rechtsanwendung besonders der Gerichte, Verwaltung und Wirtschaftsprüfer so wichtige Frage, wie die GoB zu ermitteln sind, läßt sich im Anschluß an die Bestimmung ih-

---

1) letzteren steht nur eine Satzungsgewalt über die ihnen angeschlossenen Unternehmen zu
2) vgl. dazu auch Fuchs aaO S. 4 ff., 11

res Rechtscharakters und die soeben bezüglich deren Entstehungsgrund getroffenen Feststellungen ohne weiteres beantworten.

I. Induktive oder deduktive Methode

Parallel zum Dualismus des Meinungsstreits zum Rechtscharakter der GoB - einerseits nur Übung oder Ansicht ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute (Handelsbrauch oder Verkehrsanschauung), andererseits nur Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre (außerrechtliche Fachkunst)[1] - stehen sich auch beim Ermittlungsmodus zwei Meinungen noch unausgeglichen gegenüber. Die eine sieht als Möglichkeit der Ermittlung konsequenterweise allein die induktive Methode, die andere - ebenso konsequent - die rein deduktive Methode. Folgt man der ersten Auffassung, so sind die Grundsätze in Zweifelsfällen durch statistische Erhebungen in der Praxis festzustellen.[2] Nach der zweiten sind die GoB durch "Nachdenken"[3], d.h. allein durch Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse zu ermitteln, wobei als Entscheidungshilfen u.a. Gesetz, Rechtsprechung, Fachschriften und gutachtliche Stellungnahmen der Wirtschaftsinstitute, die ja von wirtschaftswissenschaftlich vorgebildeten Verfassern erstellt werden, dienen sollen.

II. Induktive und deduktive Methode

Aufgrund des gefundenen Rechtscharakters und des damit zugleich

---

1) jeweils mit verschiedenen Modifikationen

2) vgl. die Ablehnung von Sachverständigengutachten bei BFH vom [illegible], [illegible] regelmäßig statistische Erhebung vorausgehe, z.B. BFH [illegible] II 190/54 S. 327 = DStR 1965 S. [illegible] Nr. [illegible] und zur Passivierung von Rückstellungen auf das Urteil des BFH vom 27.2.1963 (BFHZ 77 S. 43 ff.), der eine statistische Erhebung des DIHT vorausging, der aber nicht gefolgt wurde. Über die Bedeutung von Sachverständigengutachten für die Feststellung von GoB herrscht jedoch auch in der Rechtsprechung Unsicherheit, vgl. Kruse, GoB, S. 63 Anm. 66

3) so Döllerer aaO S. 650, der aber einschränkend hinzufügt: "in erster Linie"

bestimmten Entstehungsprozesses und -grundes der GoB i.e.S.[1] kann man jedoch weder der einen noch der anderen Ansicht beitreten. Unser Untersuchungsergebnis zwingt zu einer anderen, vermittelnden Lösung.

Wir haben gesehen, daß nur solche Regeln der Rechnungslegung zu allgemein verpflichtenden GoB i.S. des § 38 HGB wurden, die den Gesetzeszwecken entsprechen und allgemein anerkannt sind. Es kommt daher für die GoB nicht stets und allein darauf an, was die Praxis tut. Ausgangspunkt der Bestimmung von GoB sind vielmehr die Normzwecke und die diese konkretisierenden Erkenntnisse der Wissenschaft.[2] Erster Schritt zur Ermittlung von GoB ist die Überprüfung einer Regel auf ihre Kompatibilität mit den gesetzlichen Zwecken. Diese Überprüfung verläuft also nur dann positiv, wenn die Regel deduktiv aus den Zwecken der Rechnungslegung[3] oder mit anderen Worten teleologisch aus der Natur der Sache[4] abgeleitet ist.

Die bloße Normzweckadäquanz eines Regelsatzes schafft jedoch noch keine allgemeine Verbindlichkeit für den Normadressaten.[5] Das Gesetz ordnet nur die Beachtung der allgemein anerkannten Regeln der Rechnungslegung an. Die allgemeine Anerkennung in dem erörterten Sinne kann sich einmal ohne weiteres daraus er-

---

1) unproblematisch ist die Ermittlung der GoB, die vom Gesetz rezipiert wurden. Auch die Bestimmung der Regeln, die zu Gewohnheitsrecht erstarkt sind, bereitet theoretisch keine Schwierigkeiten. Andauernde Übung und opinio necessitatis bringen einen verbindlichen Rechtssatz hervor.

2) dazu, daß auch die Wirtschaftswissenschaft sich seit langem nicht mehr mit bloßen Wirklichkeitsbeschreibungen begnügt, sondern zu normativer Bestimmung des wirtschaftlich zu fordernden strebt, vgl. Kruse, GoB, S. 77 Anm. 65 mit Hinweis auf die Schrift von Leffson

3) Leffson aaO S. 48

4) Kruse, GoB, S. 96 ff.

5) vgl. auch die Unterscheidung von GoB und potentiellen GoB bei Kruse, GoB, S. 220

geben, daß die Anwendung einer Regel zur Zweckerreichung unbedingt erforderlich ist. In den häufigsten Fällen wird sich jedoch die Anerkennung nur aufgrund von induktiven Erkenntnisakten feststellen lassen. Man muß sich u.U. an die Praxis wenden, um ihre Übung und Anschauungen zu ermitteln. Das kann durch statistische Erhebungen, durch Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages und der Industrie- und Handelskammern - ihre Stellungnahmen beruhen auf Umfragen bei den in Betracht kommenden Wirtschaftskreisen - sowie des Instituts der Wirtschaftsprüfer geschehen.[1)]

Oftmals wird es aber nicht erforderlich sein, Fachgutachten einzuholen. Denn auch im Schrifttum spiegelt sich häufig die allgemeine Übung und Anschauung - wenn auch manchmal nur als Gegenstand der Kritik - wieder.[2)]

In diesem Zusammenhang kann jedoch nicht eindringlich genug auf die erheblichen Fehler- und Gefahrenquellen bei der Feststellung der Praxis hingewiesen werden. Wenn das Gesetz ohne Abänderung der Norm den Norminhalt auch durch die veränderlichen Gegebenheiten der jeweiligen sozialen Wirklichkeit bestimmen läßt, so kann nicht dasjenige Verhalten als "üblich", "regelmäßig" angegeben werden, das der einzelne dafür hält, ohne daß er aufgrund nachprüfbarer Erhebungen eine entsprechende Feststellung getroffen hat. Auch wenn für den Einzelfall getroffene Feststellungen dessen, was heute, hier, so üblich ist, selbst auf das genaueste formuliert sind, darf man sich nicht "noch nach Jahr und Tag auf diese Feststellungen berufen, ohne sich vergewissert zu haben, ob dann und dort nicht etwas anderes im konkreten Sozialleben als üblich und regelmäßig"[3)] zu bezeichnen ist.

---

1) nicht einzusehen ist, wie Adler-Düring-Schmaltz die Bilanzierungspraxis als "Entscheidungshilfe" rein deduktiv berücksichtigen wollen, vgl. § 149 Rdn. 20 am Ende, ebenso Birkholz Steuer-Kongress-Report 1969 S. 61

2) vgl. Gadow-Mellerowicz § 149 Anm. 2: "Die Grundsätze lassen sich wie sachlich begrenztes Gewohnheitsrecht ermitteln."

3) Hirsch, Das Recht, S. 162; zu denselben Gefahren bei der Ermittlung von Handelsbräuchen vgl. das Merkblatt der IHK

Auch eine herrschende Meinung in der Betriebswirtschaftslehre kann dazu führen, einen verbindlichen GoB anzuerkennen. Die Abwägung der in der "Anerkennung" gefundenen Argumente kann im Einzelfall zu einer ganz bestimmten Entscheidung zwingen. Dann ist der Beurteilungsspielraum auf Null reduziert. Es gibt nach Abwägung aller sachlichen Gründe vernünftigerweise nur eine richtige Entscheidung.[1] Ein solcher Fall kann vorliegen, wenn Handelsbrauch und Natur der Sache übereinstimmen.[2]
Die Feststellung der allgemeinen Anerkennung einer Regel der Rechnungslegung macht aber auch dabei grundsätzlich ein induktives Ermitteln erforderlich.
Zu zweiaktigem Vorgehen nach deduktiver und induktiver Methode[3] ist also gezwungen, wer über noch nicht oder nicht mehr geklärte Fragen der GoB zu entscheiden hat.[4] Die Grundsätze können also grundsätzlich weder rein deduktiv noch rein induktiv gefunden werden. Regelmäßig lassen sich die ungeschriebenen Normen der GoB nur durch gemeinsame Anwendung von deduktiver u n d induktiver Methode erschließen.[5]

---

1) in diesen Zusammenhang gehört das Urteil des BGH über die Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen (BGHZ 34, 44), das bei der so einheitlich vorgetragenen Ansicht von Betriebswirtschaftslehre und Praxis nur umgekehrt hätte lauten können. Der BGH hat durch dieses Urteil zwar für den Einzelfall Recht gesprochen. Man wird aber keinesfalls annehmen können, hiermit sei zugleich ein allgemein verbindlicher GoB i.S. des § 38 HGB (Bilanzierungswahlrecht) evident geworden.
2) i.E. für die richterliche Entscheidung ebenso Kruse, GoB, S. 148 a.E.
3) nicht alternativ je nach Lage des Einzelfalls, so Mutze BB 1969 S. 62, vgl. auch Ellenberger WPg 1971 S. 237 (238)
4) Selbstverständlich kann jedoch derjenige, der sich nur über feststehende und zweifelsfrei GoB unterrichten will, allein zu Rechtsprechung, Gutachten und sonstigem Schrifttum greifen, wobei er die o.g. Gefahren nicht außer acht lassen darf, da hier u.U. infolge der Änderung von wirtschaftlichen, technischen und sozialen Verhältnissen mit einer raschen Wandlung zu rechnen ist.
5) Das Vorgehen der Zivil- (z.B. BGHZ 34, S. 44) und Steuergerichte (grundsätzliche Verbindung von deduktiver und induktiver Methode) ist daher das richtige Ermittlungsverfahren. Freilich reicht es nicht, die inneren wirtschaftlichen Gründe der zu entscheidenden Fragen nur oberflächlich oder mit unzureichender eigener Sachkunde auf ökonomischem Gebiet zu untersuchen. Insoweit ist die Kritik am zitierten Urteil berechtigt.

D. Ergebnis

Die Themenfragen können nunmehr insgesamt abschließend beantwortet werden: Die GoB sind rechtlich als objektivierte Satzung zu qualifizieren, sie gelangen durch die allgemeine Anerkennung von normzweckadäquanten Regeln der Rechnungslegung zur Entstehung und müssen regelmäßig nach deduktiver u n d induktiver Methode ermittelt werden.

Zweiter Teil: Änderungsvorschlag

I. Beurteilung der gegenwärtigen rechtlichen Regelung

Angesichts der geschilderten Rechtslage, der Entstehung und Geschichte, der um sie geführten theoretischen Auseinandersetzungen, sowie ihrer Kasuistik und der Last der in sie eingeschlossenen Wertvorstellungen ist es verständlich, daß die Probleme der GoB endlos sind und nicht abreißen. Auch das nach der gegenwärtigen gesetzlichen Regelung allein mögliche Verständnis der GoB als "objektivierte Satzung" mit den sich daraus ergebenden sachgerechten Folgerungen für deren Entstehung und Ermittlung kann nicht darüber hinwegtäuschen, daß die Entscheidung über die GoB für den Rechtsanwendenden im Einzelfall oft recht schwierig und u.U. äußerst mühsam ist, ja sogar erhebliche Rechtsunsicherheit mit sich bringen kann[1] - und das nicht nur, wenn in Praxis und/oder Lehre sich widersprechende Meinungen bzw. Methoden vertreten werden. Diese Schwierigkeiten und Unsicherheiten sind jedoch nicht erst auf das gefundene rechtliche Ergebnis zurückzuführen, sie liegen vielmehr schon in der vorgegebenen so allgemein gefaßten gesetzlichen Regelung begründet. So verständlich der Begriff "GoB" zunächst erscheinen mag, so schwierig sind sein Inhalt und seine Anwendung, da "in das winzige Format der bezugnehmenden Blankettrechtsnorm im Wege der Verweisung ein un-

1) vgl. zum Parallelproblem der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung Pougin aaO S. 2 (8)

geheueres Material an Tatbeständen gepreßt wird".[1]
Wenn im Gesetz ausdrücklich keine bestimmte Instanz zur Festlegung der GoB genannt wird, und daher jede gesellschaftliche Gruppe und Fachrichtung, die von den GoB berührt wird, für sich allein in Anspruch nimmt, die GoB verbindlich abzuleiten, muß das Ergebnis eines Meinungsstreits "eher eine Zunahme der Unsicherheit über den zwingenden Inhalt der als unkodifiziertes Recht schwer greifbaren und daher unterschiedlich auslegbaren Grundsätze als die Beseitigung von Zweifeln"[2] bringen. Es werden deshalb vereinzelt Stimmen laut, die die gesetzliche Generalklausel nicht nur deshalb kritisieren, weil sie "einen viel zu hohen Anteil an Arbeit, Gedankenkräften und Menschen verbraucht",[3] sondern auch und vor allem weil hier mangelnde Klarheit zur gefährlichen[4] Rechtsunsicherheit wird.[5] Das muß umso mehr gelten, als die Rechtsprechung zu den Grundsätzen teilweise schwankend ist und sich modernen Ansichten mitunter nur zögernd und spät anpaßt. Eine derartige Kritik mag übertrieben erscheinen. Denn man darf nicht übersehen - angesichts der Bedeutung der Betriebswirtschaftslehre für die Ableitung der GoB bedarf das kaum einer nochmaligen Hervorhebung - daß gerade die Wissenschaft zur Herausbildung vieler jetzt unbestrittener GoB beigetragen hat, indem sie das gesetzliche "Vakuum systematisch ausfüllte".[6] Auch in Zukunft wird sie durch die Kraft ihrer Argumente mancherlei Streitfragen klären und dadurch Unsicherheiten - auch in der Rechtsprechung - beseitigen.
Dennoch ist es wenig befriedigend, den Verpflichteten, der die

---

1) Nikusch, Diss. S. 207
2) Bodarwé aaO S. 668, vgl. auch Schröder aaO S. 197 ff., Müller aaO S. 222
3) Peter aaO S. 40
4) gefährlich, weil die GoB vom Nützlichkeitsdenken und Meinungsstreit angegriffen ihre Zwecke nicht mehr hinreichend erfüllen können, nicht etwa weil das Gesetz so vage formuliert wäre, daß es dem Rechtstaatsprinzip widerspräche, vgl. dazu Mattern-Meßmer § 2 Rdn. 126 f., Becker-Riewald-Koch § 2 Anm. 4b), Waldner aaO S. 1110
5) vgl. Bodarwé aaO S. 668: "unsicheres Recht", Waldner aaO S. 1108 (1110), Jacobs aaO Sp. 636
6) Kruse, GoB, S. 74

GoB nach Handels- und Steuerrecht zu beachten hat, auf den jeweiligen Diskussions- und Meinungsstand zu verweisen, damit er selbst feststelle, wie er sich kraft gesetzlicher Anordnung zu verhalten habe. Dieser Mühe werden sich in Spezialfragen nur wenige unterziehen.

II. Notwendigkeit eines umfassenden "Regelwerks"

Unter den obwaltenden Umständen muß man sich die Frage stellen, ob und mit welchen rechtlichen oder tatsächlichen Mitteln die durch die Rechnungslegung angestrebten sozialen Ziele wirksamer und sicherer erreicht werden können.[1] Der Versuch, ein so schwankendes Gebilde wie die GoB greifbarer zu machen, wird mehr und mehr durch die Bedürfnisse der Praxis gefordert. Vor allem dem Wirtschaftsprüfer, der durch den Bestätigungsvermerk die Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung zu bescheinigen hat, wird man bei den immer schwieriger werdenden wirtschaftlichen Verhältnissen[2] nicht mehr zumuten können, "alles Geeignete zu tun, um sich Klarheit über die GoB zu verschaffen."[3]

Die folgenden rechtspolitischen Überlegungen sollen daher eine Anregung dazu geben, wie man dem in erster Linie betroffenen bilanzierenden Kaufmann helfen kann, seine Rechnungslegung auf Regeln zu stützen, die von einer überparteilichen Autorität erarbeitet und aufgestellt sind, deshalb die im Spiele stehenden Interessen - auch der Praxis - hinreichend berücksichtigen und mindestens die Vermutung der Richtigkeit und Vollständigkeit für sich haben; denn nur ein immer wieder aufs neue erweitertes und revidiertes umfassendes "Regelwerk" kann hier (mehr) Rechtssicherheit und Wirksamkeit schaffen.

---

1) zur rechtspolitischen Aufgabe der Rechtswissenschaft vgl. Dahm aaO S. 74, auch Baumgarten aaO S. 33, zur Hilfestellung der Rechtssoziologie für die Rechtspolitik Hirsch, Das Recht, S. 45

2) vgl. z.B. das erhebliche Anwachsen von "schwebenden Geschäften", dazu Bodarwé aaO S. 668 (669)

3) vgl. Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) WPg 1967 S. 158 (159)

1) Fixierung der Grundsätze durch Gesetz

Als Möglichkeit einer ausführlichen Regelung der GoB bietet sich in erster Linie, da wegen ihrer Verbindlichkeitsanordnung am problemlosesten, die gesetzliche Fixierung der einzelnen Grundsätze an. Fraglich ist jedoch, ob ein solches Vorgehen wirklich geeignet ist, das Problem zufriedenstellend zu lösen, ob nicht insbesondere die Gesetzgebungsmaschine viel zu schwerfällig ist, um durch gesetzgeberische Maßnahmen dem Wandel des Lebens zu entsprechen?)Diese Gefahr ist umsomehr zu befürchten, als Wirtschaft und Technik einerseits und Recht andererseits in ihrem Charakter, ihren Zielsetzungen, Zweckbestimmungen und Arbeitsweisen höchst unterschiedlicher Natur sind. Wirtschaft und Technik sind dynamisch, stets in Entwicklung begriffen und neue Gedanken verfolgend, um sie möglichst rasch zu verwirklichen; das geschieht in einer immer schnelleren Zeitfolge. Demgegenüber ist das Recht statisch, mehr konservativ und nur zögernd[1] den Entwicklungen des Lebens folgend. Hierin kommt eine der Aufgaben des Rechts zum Ausdruck, nämlich - neben dem Prinzip der materiellen Gerechtigkeit - auch die Rechtssicherheit zu gewährleisten. Der Staatsbürger muß wissen, woran er sich auf dem Gebiet des Rechts zu halten hat, um sich danach in seinen Planungen und seinen wirtschaftlichen Entscheidungen einrichten zu können. Das tägliche Ändern des Rechts würde zur völligen Rechtsunsicherheit führen.

Auch ist das Leben zu vielgestaltig, als daß das Gesetz jede nur mögliche Fallgestaltung im einzelnen aufführen kann und dann dafür die entsprechende Rechtsfolge festlegt. Das Gesetz kann seiner Aufgabe auf äußerst dynamischen Bereichen nur gerecht werden, wenn es mit abstrakten, generalisierenden Formulierungen arbeitet. Die Wirtschaft braucht aber nichtsdestoweniger detaillierte Regelungen, die genau für den Einzelfall zu

---

1) vgl. auch die Bemerkungen Kruses, GoB, S. 76 f. zur Normgebundenheit der Rechtsprechung

2) zur gleichen Problematik bei den Regeln der Technik und zum folgenden vgl. Eberstein aaO S. 1292

stellende Anforderungen festlegen.
Eine gesetzliche Detailregelung bringt daher den erheblichen Nachteil mit sich, daß man wegen der Langwierigkeit einer Gesetzesänderung nur sehr zögernd und schleppend der wirtschaftlichen und technischen Entwicklung folgen kann.[1] Die zeitlichen und sonstigen Schwierigkeiten, eine Gesetzesänderung in dem von der Verfassung vorgeschriebenem Gesetzgebungsverfahren zu verwirklichen, sind allgemein bekannt. Wenn ein solches Änderungsgesetz dann schließlich verabschiedet ist, ist inzwischen die Entwicklung schon längst über den jetzt im Gesetz fixierten Stand hinweggegangen. Somit bringt eine gesetzgeberische Verrechtlichung der GoB notwendigerweise einen Verlust an Flexibilität und Anpassungsfähigkeit mit sich. Auch wäre es ein hoffnungsloses Unterfangen, wollte sich der Jurist darauf einlassen, die gesamte wirtschaftliche und technische Entwicklungsdynamik - auch nur auf dem Teilbereich der Rechnungslegung - in Gesetze einzufangen.
Die genannten Nachteile können zwar im Ausnahmefall dort in Kauf genommen werden, wo wegen der besonderen gewinnentscheidenden oder gesellschaftspolitischen Bedeutung eines wirtschaftlichen Vorgangs oder der bedeutenden Stellung eines Wirtschaftssubjekts (Unternehmensform) ein starkes öffentliches Interesse an bestimmten Anforderungen einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung und ihrer strikten Einhaltung und damit an einer detaillierten Einzelregelung selbst besteht.[2]
Ansonsten ist aber die wechselseitige Durchdringung und die Verbindung von Wirtschaft, Technik und Recht am besten gewährleistet,[3] wenn die gesetzlichen Vorschriften, die sich mit Sachver-

---

1) zu diesem Problem Fischerhof NJW S. 1193
2) vgl. z.B. die Aktienrechtsreformen
3) wohl allgemeine Ansicht, vgl. etwa Gadow-Mellerowicz § 149 Anm. 4, Marx aaO S. 59, Grass aaO Sp. 610, Mittelsteiner DStR 1969 S. 419, Wöhe aaO S. 213, Spörlein aaO S. 43, Dörner FR 1967, S. 195

halten der Rechnungslegung befassen, nur die Grundanforderungen in der Praxis verwirklicht werden sollen, auf die GoB verwiesen. Denn dieses Verfahren hat den Vorteil, daß es eine rasche Anpassung an veränderte Verhältnisse ermöglicht, da die im Gesetz festgelegte Grundanforderung wegen ihres allgemeinen, generalisierenden Charakters für weite Zeiträume bestehen bleibt.

2) Festlegung der Grundsätze durch Rechtsverordnungen
Eine Fixierung der Grundsätze durch Rechtsverordnungen ist aus den soeben genannten Gründen ebensowenig möglich, zumindest unzweckmäßig und fortschrittshemmend. Man darf sich nämlich nicht dem Irrtum hingeben, eine Übernahme von GoB in Rechtsverordnungen gewähre Elastizität und Anpassungsfähigkeit genug, weil diese mühelos und rasch auf dem laufenden gehalten werden könnten. Das trifft nicht zu. Denn die praktische Erfahrung lehrt, daß die Änderung einer Rechtsverordnung keineswegs leicht und bald zu bewerkstelligen ist.[1)]

3) Umfassende Zusammenstellung durch die Rechtsprechung
Auch die Rechtsprechung ist nicht der Aufgabe gewachsen, stets den jeweiligen Bedürfnissen entsprechende umfassende Regelungen zu bieten. Sie kann zwar hier und da Unklarheiten durch eine einheitliche Rechtsprechung beseitigen - sie hat sogar wie jeder andere Träger der Staatsgewalt die Pflicht, in ihrem Bereich und mit ihren Mitteln für Rechtssicherheit zu sorgen[2)] - "ihre Souveränität erlaubt es ihr auch, gelegentlich frühere Grundsätze aufzugeben, wenn diese mit der fortschreitenden Entwicklung des Wirtschaftslebens nicht mehr Schritt halten."[3)] Ein entscheidender Nachteil ist aber u.a. der, daß sie nicht von sich aus tätig werden kann, sondern nur die relativ wenigen Fälle, die ihr zugetragen werden, in der Regel zeitlich nachhinkend löst. Besonders neue Zweifelsfragen werden daher oft

---

1) vgl. Herschel, Festschrift für Sitzler S. 293
2) vgl. Hartz aaO S. 79 (94)
3) so Görlein aaO S. 43

zögernd und zu spät von der Rechtsprechung geklärt.[1)]
Weiterhin ist es ein unbefriedigender Zustand, daß zur Zeit über die GoB, d.h. über handelsrechtliche Tatbestände, nicht von ordentlichen Gerichten, sondern fast ausschließlich von Sondergerichten (Steuergerichten) geurteilt wird. Daß dabei die Gefahr sehr groß ist, Entscheidungen im Sinne fiskalischer Gesetze und Anordnungen zu treffen, liegt auf der Hand.[2)] Ein einigermaßen geschlossenes und einheitliches Bild ist daher jedenfalls in diesem Bereich von der Rechtsprechung nicht zu erwarten, das umsoweniger, als man sich noch nicht einmal über den bei der Ermittlung einzuschlagenden Weg klar geworden ist.

4) Fixierung der Grundsätze durch außerstaatliche "Normgebung"
Würde also einerseit der Staat sich selbst überfordern, wollte er versuchen, durch perfekte Rechtssetzung mit der wirtschaftlichen und technischen Entwicklung Schritt zu halten und ist andererseits auch die Rechtsprechung nicht das geeignete Organ, die bestehende Unsicherheit zu beseitigen oder wesentlich zu mildern, so muß man auch weiterhin die Aufstellung von Regeln der Rechnungslegung außerstaatlicher "Normgebung" überlassen. Damit müssen die GoB aber keineswegs in den Bereich des Vagen und Unsicheren gelangen. Sie könnten nämlich z.B. von einer Autorität genießenden Stelle umfassend schriftlich niedergelegt werden, als "Kodifikationen", die von einer sachlich legitimierten privatrechtlichen Instanz vorgenommen werden.
Hier können die sog. Regelwerke privatrechtlicher Verbände als Beispiel dienen,[3)] die sich einer "großen, kaum Widerspruch zu-

---

1) aA. wohl Jacobs aaO Sp. 637, der die Beseitigung der Rechtsunsicherheit allein von der Rechtsprechung verlangt
2) vgl. dazu Schwarz aaO S. 69 f., Minz aaO S. 16; dies jetzt auch Kruse, GoB, S. 198 f., zur Anzahl der Entscheidungen vgl. Kruse, GoB, S. 5 Anm. 51
3) vgl. die DIN-Normen des Deutschen Normenausschusses, die VDI-Richtlinien des Vereins Deutscher Ingenieure, die VDE-Bestimmungen des Verbandes Deutscher Elektrotechniker

lassenden Autorität"[1] erfreuen. Sicherlich sind solche Regelwerke für sich zunächst gewissermaßen nicht mehr als ein ständischer Gewissensanruf, als die Festlegung eines ständisch-ethischen Verhaltensminimums, ohne daß dadurch für die Angesprochenen den erlassenen Stellen gegenüber eine Rechtspflicht auferlegt wird.[2] Sind jedoch die Regelwerke brauchbar und setzen sie sich durch, so entheben sie zugleich den Staat der Notwendigkeit, von sich aus diesbezügliche Rechtsnormen zu erlassen: Der Regelgeber übernimmt eine "staatsentlastende Tätigkeit."[3] Das Gewicht sachkundiger Autorität kann dabei so weit gehen, daß solche "Kodifikationen" die Vermutung der Richtigkeit und Vollständigkeit für sich haben.

Während aber eine außergesetzliche schriftliche Fixierung der jeweils geltenden GoB durch eine nichtstaatliche Stelle nur die von ihrer Autorität abhängige Chance der praktischen Verwirklichung bieten kann, schafft erst eine gesetzliche Verweisung auf privat erarbeitete Regelwerke der ordnungsmäßigen Rechnungslegung die hinreichende Sicherheit ihrer einheitlichen Anwendung in der Praxis.

Fraglich ist jedoch, ob es für das Gebiet der Rechnungslegung überhaupt eine Organisation gibt, die als sachkundige und neutrale Instanz mit einer umfassenden Formulierung und Fixierung der GoB betraut werden kann. Möglicherweise wäre erst ein Zweckverband aus den verschiedensten Fachgremien von Praxis und Lehre zu gründen, damit die Aufgabe einer - wegen der gesetzlichen Verweisung sich als rechtsverbindlich auswirkenden[4] -

---

1) Herschel NJW 1968 S. 618
2) Sachs aaO S. 583 zu III a)
3) Herschel, Festschrift für Nipperdey S. 221 ff., nicht etwa üben hier privatrechtliche Verbände "gewisse Hoheitsaufgaben" aus, wie Bettermann-Nipperdey-Scheuner aaO S. 131 meinen
4) selbstverständlich ständen auch diese Normen zumindest insoweit unter der Kontrolle des Richters, als er im Streitfall deren Vereinbarkeit mit der Ermächtigungsvorschrift nach Inhalt, Zweck und Ausmaß zu überprüfen hätte

Aufstellung von Regeln der Rechnungslegung zufriedenstellend, d.h. unter Berücksichtigung des oben geschilderten sozialen Spannungsverhältnisses, gelöst werden kann.

a) Eignung der Betriebswirtschaftslehre zu umfassender Normgebung

Sachkundige Autorität kommt in diesem Zusammenhang in erster Linie der Betriebswirtschaftslehre zu.[1] Es ist nicht zu bestreiten, daß sie mit wissenschaftlichen Methoden einzelne GoB aus den verschiedenen Problemen ableiten kann. Das hat sie vor allem in neuerer Zeit überzeugend bewiesen, indem sie sich ausschließlich an den Zwecken der Rechnungslegung orientiert.[2] Dennoch führen verschiedene Gesichtspunkte dazu, der Betriebswirtschaftslehre die Aufgabe der Kodifizierung der GoB nicht zu übertragen. Einmal haben die oben angestellten kritischen Bemerkungen zur alleinigen Zuständigkeit der Betriebswirtschaftslehre hier ebenso Gültigkeit. Zum anderen ist die Betriebswirtschaftslehre kein faßbarer organisierter Verband,[3] der wie ein Entscheidungsgremium in einem geordneten Verfahren stets zu einem allgemein verbindlichen, einheitlichen Ergebnis kommen kann. Denn immerhin setzt jede "nomothetische" Betätigung einen funktionsfähigen, d.h. aber rechtlich organisierten Träger voraus. Der ständige (notwendige) Meinungsstreit in der Lehre zeigt die in diesem Zusammenhang nicht zu überwindende Problematik deutlich auf.

b) Normsetzung durch einen Verband der Hochschullehrer

Auch ein zu gründender Verband der Hochschullehrer[4] nach dem Beispiel der USA [5] dürfte nicht die geeignetste Instanz zur Aufstellung eines Normenkatalogs sein, an dem die Bilanzie-

---

1) vgl. Leffson aaO S. 41
2) vgl. z.B. Leffson aaO S. 48 ff., s. auch das Vorwort zur 3. Aufl. S. XI f.
3) zu den in der BWL mitwirkenden Kräften vgl. Leffson aaO S. 45
4) also eine Teilgruppe der Betriebswirtschaftslehre
5) American Accounting Association (AAA), dazu Dein aaO S. 1-8

rungspraxis gemessen werden soll. Ein solcher Verband wäre zwar funktionsfähig in dem Sinne, daß er laufend die allgemein gültigen Bilanzierungsgrundsätze überprüfen, überarbeiten und verbessern könnte, um einheitliche und umfassende Normen für die Rechnungslegung zu erhalten. Er repräsentiert aber nicht unmittelbar die außerordentlich vorteilhafte breite Basis einer Organisation, in der "sich Gelehrte und Kaufleute, wie auch Berater der Kaufleute und ihre Organisationen - unter ihnen auch juristisch gebildete Autoren -, zur gemeinsamen Forschungsarbeit vereinen."[1] Erst wenn alle diese Kräfte unmittelbar zusammenwirken, ist eine normzweck- und interessengerechte Entscheidung zu erwarten. Die Erfahrung in den USA bestätigt,[2] daß die Grundsätze dieses Verbandes in der Praxis nicht zu dem erhofften Erfolg führen würden.

c) Das Institut der Wirtschaftsprüfer als Normgeber

Man muß es vielmehr, um der gesamten Problematik gerecht zu werden, dem organisierten und repräsentierten Sachverstand der Experten aus Praxis und Theorie überlassen festzustellen, auf welche Art und Weise den gesetzlichen Grundanforderungen und Maßstäben durch Regeln, die von einem praktisch-wissenschaftlichen Gremium in freiwilliger Selbstverantwortung aufgestellt werden, Genüge getan werden kann. Ein Gremium, das die hier zu stellenden Anforderungen erfüllt, könnte das Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW)[3] sein. Denn dem IdW stehen erfahrene und vorzüglich ausge-

1) Leffson aaO S. 45
2) dazu Lück aaO S. 39 m.w.N.
3) Es hat schon heute im Entstehungsprozeß der GoB die Funktion, durch Argumente (Gutachten) Mitwirkungsfaktor bei der Bildung von Grundsätzen zu sein; das gilt noch mehr für die sorgfältige Arbeit der amerikanischen Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer, des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Nach Lück aaO S. 32 ist es "die berufenste und zweckmäßigste Instanz", um die laufende Entwicklung der Rechnungslegung in Theorie und Praxis zu beobachten und verbesserte Regeln zu entwerfen. Das amerikanische Institut gründete speziell für diesen Zweck einen Ausschuß, der Fachgutachten zu erstellen hatte. Dieses "Committee on Accounting Procedure" faßte die Rechnungslegungsvorschrif-

bildete Arbeitsgremien zur Verfügung.

(a) Die fachlichen und technischen Voraussetzungen des IdW
Die Hauptarbeit des Instituts wird in seinen Fachausschüssen geleistet. Neben einem Hauptfachausschuß, der die grundsätzlichen fachlichen Probleme erörtert, bestehen verschiedene Sonderfachausschüsse wie Banken-, Versicherungs-, Steuerfachausschuß, Ausschuß für Betriebswirtschaft usw.
Die Arbeitsergebnisse des IdW werden regelmäßig in der Zeitschrift des Instituts, "Die Wirtschaftsprüfung", veröffentlicht. Schon immer hatten die Gutachten zu zweifelhaften Bilanzfragen Rang von Autorität und halfen oft weit verbreitete Unsicherheit in bestimmten Fragen zu überwinden. "Der größte Teil der Gutachten hat sich weitestgehend durchgesetzt und ist heute unbestritten zur beherrschenden Meinung geworden und sowohl von der Wirtschaft wie von den Prüfern anerkannt."[1)]
Die Mitglieder des IdW sind nicht nur auf sachlich begrenztem, d.h. speziellem Gebiet wissenschaftlich gründlich geschult, sie stehen auch aufgrund ihrer Tätigkeit in engstem Kontakt mit der Praxis.[2)] Denn die umfassenden Aufgaben geben den Angehörigen des wirtschaftsprüfenden Berufs einen weitreichenden Einblick in das betriebliche Geschehen. Insbesondere können sie aus der Beratung einer Vielzahl von Betrieben wichtige Erfahrungen sammeln.

Fortsetzung der Anm. 3) S. 183:
ten in das "Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins" zusammen. Die Bulletins legten die Bilanzierungsregeln für die amerikanische Praxis fest.

1) Elmendorff aaO S. 25 (26)
2) "Die Theorie in Verbindung mit den Forderungen der Praxis muß versuchen, Richtlinien und Grundsätze ... für eine einheitliche Rechnungslegung zu finden", Lück aaO S. 36; vgl. in diesem Zusammenhang auch das klassische Buch von Adler-Düring-Schmaltz, eine Gemeinschaftsarbeit von Wirtschaftsprüfern, das rechtliche, praktische und betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte gleichermaßen berücksichtigt

(b) Die Interessengebundenheit des IdW

Das IdW erfüllt also zweifellos wesentliche Voraussetzungen für eine normzweckgerechte Bestimmung von GoB. Dennoch begegnet es Bedenken, allein diesem Institut die Aufgabe der Gesetzesausfüllung zu übertragen. Die Bedenken haben ein solches Gewicht, daß es ausgeschlossen ist, die Normsetzung auf das IdW zu delegieren.

Man darf nämlich nicht übersehen, daß der Wirtschaftsprüfer insbesondere mit Rücksicht auf eine Wiederwahl oder aufgrund Kapitalbeteiligungen von zu prüfenden Unternehmen an den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Abhängigkeit und Interessengebundenheit zu seinen Auftraggebern geraten kann. Einen Einblick in die Interessenstellung der Wirtschaftsprüfer gibt Schruff in seiner Untersuchung über die Pflichtprüfungsmandate[1], indem er u.a., die Gründe für mögliche "subjektive Präferenzen"[2] seitens der Auftraggeber aufzeigt. Die in der Abhandlung zusammengetragenen umfangreichen Fakten über die personellen und kapitalmäßigen Verpflichtungen lassen die Gefahr der Interessengebundenheit in der Wirtschaftsprüfung erahnen.

Obwohl sich der Abschlußprüfer schon dann als befangen zu erklären hat, wenn bei objektiver Betrachtung ein Anschein dafür sprechen könnte, daß er nicht unbefangen ist[3], übernehmen die im Wettbewerb stehenden Prüfungsgesellschaften Aufträge, deren Erteilung eindeutig durch Besorgnis der Befangenheit begründende Umstände motiviert erscheint[4].

Wenn man darüberhinaus bedenkt, daß die Praxis bestrebt ist, dem Bilanzleser so wenig wie möglich und so viel wie nötig mitzuteilen, bestände bei einer möglichen Interessengebundenheit der Wirtschaftsprüfer sehr leicht die Gefahr, daß auch die GoB einseitig

---

1) Schruff, Lothar, Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, Schriftenreihe des Institus für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, Bd. 8, Düsseldorf 1973
2) Schruff aaO S. 127
3) vgl. § 49 WPO
4) vgl. Schruff aaO S. 129

an den Interessen der Auftraggeber ausgerichtet würden, wenn die Wirtschaftsprüfer über die Grundsätze zu bestimmen hätten.

Unbefriedigend wäre schließlich die Tatsache, daß der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer selbst die Normen setzen würde, an denen er seine eigene Prüfung zu messen hat. Daraus ergibt sich ein weiterer Interessenkonflikt. Der Wirtschaftsprüfer würde bei Aufstellung der Normen, die auch er zu beachten hat, weitestgehend seine eigenen Interessen ins Spiel zu bringen versuchen. So könnte er z.B. solche Grundsätze für verbindlich erklären, die ihm auf Kosten des Gläubigerschutzes die Prüfungsarbeit erleichtern.
Den angedeuteten Interessengebundenheiten können nicht nur die einzelnen Prüfer und Leiter von Prüfungsgesellschaften, sondern auch und in entscheidenden Fragen noch mehr die Mitglieder der Ausschüsse des IdW und die Vertreter des Berufsstandes unterliegen. Denn es handelt sich hier wie dort um Mitglieder derselben Berufsgruppe. Darüber hinaus ist es Aufgabe des IdW, die Interessen der Angehörigen des Berufsstandes in besonderem Maße zu vertreten. Die angeführten Gründe reichen aus um darzutun, daß das IdW der Gefahr mangelnder Objektivität ausgesetzt ist. Es ist daher nicht zu empfehlen, diesem Institut die Aufgabe der Schaffung eines Regelwerks der GoB in eigener Verantwortung zu übertragen.

d) Schaffung einer neuen Institution für die Erarbeitung eines Regelwerks

Auch andere bestehende Organisationen wie etwa der DIHT bieten wegen ähnlicher Interessengebundenheiten oder auch wegen fehlender technischer und organisatorischer Voraussetzungen keine hinreichende Gewähr für eine zweckgerechte Entwicklung der GoB. Es besteht daher nur die Möglichkeit, ein neues praktisch-wissenschaftliches Gremium zu konstituieren, das die bereits genannten Zwecke der Rechnungslegung und die dabei im Spiele stehenden Interessen zufriedenstellend berücksichtigt.

(a) Zusammensetzung der Institution
In einem solchen Zweckverband müssen sowohl die Gruppen vertreten sein, welche die GoB aufgrund der fachlichen Kompetenz[1] zu erarbeiten und zu überprüfen haben (Betriebswirtschaftslehre und Rechtswissenschaft) als auch die Gruppen, welche die Grundsätze zu beachten und anzuwenden haben (insbesondere die kaufmännische Praxis, die Wirtschaftsprüfer und Steuerfachleute).

Die Betriebswirtschaftslehre könnte repräsentiert werden durch Vertreter von betriebswirtschaftlichen Lehrstühlen der Universitäten, die Rechtswissenschaft durch Handels- und Steuerjuristen, die kaufmännische Praxis durch Vertreter ihrer Organisationen, die Wirtschaftsprüfer durch ihre Berufsorganisation, das IdW.
Diese Institution wäre ein Diskussionsforum vergleichbar dem der Betriebswirtschaftslehre,[2] das teleologisch"aus der Natur der Sache" unter Abwägung der konkurrierenden Interessen GoB abzuleiten hätte. Gegenüber der Betriebswirtschaftslehre hat sie aber den wesentlichen Vorteil, daß sie einen organisierten Verband darstellt, der auch in (noch) streitigen Fällen zu einheitlichen Ergebnissen und verbindlichen Formulierungen der GoB kommen kann. Die Arbeitsweise der neu zu schaffenden Institution dürfte auch dem grundsätzlichen Bestreben der Betriebswirtschaftslehre, theoretisch fundierte, systematisch abgeleitete und die Interessen der Praxis nicht außer acht lassende Grundsätze zu schaffen, entgegenkommen.

(b) Normgebungsverfahren
Das Kodifikationsverfahren könnte dem entsprechen, das die Normenausschüsse der privat-rechtlichen Verbände bei Schaffung der technischen Regelwerke einhalten. Denn hier besteht ein geord-

---

1) zu den Anforderungen an nichtparlamentarische Normsetzer vgl. auch Krüger aaO S. 619 ff.
2) vgl. Leffson aaO S. 45

netes Normgebungsverfahren. Nach Beratungen und gutachtlichen Stellungnahmen, die zu Entwürfen führen, müßte ein Entscheidungsgremium die abschließende Formulierung und Normsetzung übernehmen. Der nach und nach entstehende Normkodex wäre immer wieder zu überarbeiten und insgesamt - wie laufend jede Änderung und Vervollständigung - zu publizieren. Nur beispielhaft seien die in DIN 820 und VDE 0022 und 0023 enthaltenen allgemeinen Bestimmungen zur Arbeitsweise und zum Verfahren zur Offenlegung der Normentwürfe genannt.[1)]

Die von dem Institut als GoB anerkannten und formulierten Regeln der Rechnungslegung hätten nicht nur wegen der Sachkunde und Praxisverbundenheit ihrer Bearbeiter schon ein hohes Gewicht an Autorität, ihre Regeln würden auch aufgrund des ständigen Vergleichs mit der Lehre und der Bilanz[illegible] die Gewähr faktischer Verwirklichung bieten. Bei den Aktiengesellschaften und bezüglich der Revisionen [illegible] gleichstehenden Unternehmen [illegible] zugleich eine Einheitlichkeit in der [illegible]prüfung erreicht.[2)] Für eine allgemeine Verbreitung könnten auch die Steuerbehörden sorgen, die als GoB ebenfalls die "Normen" des Instituts [illegible].[3)]

(c) Mitwirkung des Gesetzgebers in Form einer gesetzlichen Verweisung entsprechend § 1, 2. DVO/EnergG

Eine hinreichende Rechtssicherheit kann aber nur in Zusammenarbeit mit dem [illegible][4)] wird [illegible]

---

1) vgl. auch das Verfahren zur Feststellung von Handelsbräuchen durch die IHK (Merklatt) abgedruckt bei Schlegelberger-Hefermehl § 346 Rdn. 18, 111

2) vgl. für das Schweizer Recht den Vorschlag [illegible], den Prüfern einen Katalog von Richtlinien [illegible] Hand zu geben, aaO S. 302 ff.

3) soweit die Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgebend ist

4) vgl. die Bevollmächtigung der Securities and Exchange Commission [illegible] SA

Änderung vornehmen, könnte der geschaffene Normkodex nur bei gleichzeitiger allgemeiner Anerkennung zu GoB werden. Bei der gegenwärtigen gesetzlichen Regelung wäre die neue Institution lediglich ein weiterer Mitwirkungsfaktor im Entstehungsprozeß der GoB.[1] Würde nun aber der Gesetzgeber die aufgestellten Regeln der Rechnungslegung als allein zwingend vorschreiben, wäre die Weiterentwicklung durch die Praxis selbst außerordentlich eingeschränkt. Am angemessensten ist daher der Weg, der für die technischen Normen in § 1, 2. DVO/EnergG[2] eingeschlagen wurde. Danach g e l t e n als anerkannte Regeln der Elektrotechnik die Bestimmungen des Verbandes Deutscher Elektrotechniker (VDE). Durch eine entsprechende gesetzliche Vermutung[3] im Recht der Rechnungslegung wären der Verpflichtete und Rechtsanwendende hinreichend gesichert. Beide könnten sich in Zweifelsfällen und auch im Rechtsstreit auf diese mit der Vermutung der Richtigkeit und Vollständigkeit ausgestatteten Regeln berufen. Daher liegt die wichtigste praktische Bedeutung einer solchen Vorschrift darin, daß in einem Streitfall lediglich darzutun ist, daß nach der entsprechenden Regel gehandelt worden ist. Es besteht dann eine Beweisvermutung dafür, daß die Rechnungslegung den gesetzlichen Anforderungen entspricht. Der Verpflichtete brauchte also nicht mehr im einzelnen nachzuweisen, daß auch tatsächlich die Form der Buchführung und die Bewertung des Vermögens den im Gesetz allgemein vorgeschriebenen Anforderungen gerecht wird.

Dies ist sicherlich in erster Linie für die Verpflichteten (Kaufmann, Prüfer usw.) von Bedeutung, aber auch in gewisser Weise für die durch die Rechnungslegung Geschützten. Denn auch diese können sich jetzt darauf verlassen, daß eine nach dem Normkodex vorgenommene Rechnungslegung den gesetzlichen Anfor-

---

1) vgl. hierzu den Vorschlag Mauves aaO S. 714, eine beratende Institution zu gründen
2) RGBl. 1937 I S. 918
3) nicht etwa Fiktion oder praesumptio juris et de jure

derungen entspricht, so daß sich hier der denkbar beste Weg zur Lösung des oben beschriebenen sozialen Problems bietet. Denn alle Beteiligten haben eine sichere und gesicherte Rechtsposition.
Andererseits wird dem Verpflichteten nicht der Beweis abgeschnitten, daß mindestens der gleiche Erfolg auf anderem Wege erreicht werden kann. Dieser Beweis kann zwar im Einzelfall lästig und schwierig sein. Er ist aber ein notwendiger und relativ geringer Preis für den Vorteil allgemeiner Rechtssicherheit.

III. Schlußbemerkungen

Daß unser Vorschlag mit einer rechtsdogmatischen Schwierigkeit verbunden ist, wird indes nicht verkannt. Denn eine gesetzliche Verweisung im hier gewünschten Umfang kommt in der Sache einer Delegation von Rechtsetzungsbefugnis[1] an einen Privatverband bedenklich nahe.[2]
Aber auch diese Schwierigkeit ist zu überwinden, wenn man sich nur klar macht, daß die Fragen, die sich hier ergeben, zu dem umfassenden Problemkomplex des Verhältnisses von Gesellschaft und Staat gehören. Sicherlich: "je weiter die Verweisung geht, desto mehr dankt die Rechtsordnung in der Sache zugunsten außerstaatlicher, gesellschaftlicher Faktoren ab."[3] Das liegt aber gerade im Stil des sozialen Rechtsstaates einer pluralistischen Gesellschaft[4]. Wenn es außerdem richtig ist, daß Staat und Ge-

---

1) vgl. zur Abgrenzung von Delegation und Verweisung bei Betriebsvereinbarungen und Tarifverträgen Dietz § 52 Anm. 7/4 Abs. 2, Fitting-Kraegeloh-Auffahrt § 52 Anm. 36 a, Herschel BB 1963, S. 1220 ff., Iffland DB 1967 S. 1747 ff.
2) dogmatisch handelt es sich um ein Problem der Rechtsquellenlehre, vgl. Nikusch Diss. aaO; zur gegenwärtigen Diskussion bzgl. der Regeln der Technik s. z.B. Eberstein aaO S. 1291 (1294) und dort die Auffassung des Justizministeriums, die jedoch rechtlich nicht zu überzeugen vermag, auch Nikusch NJW 1967 S. 812: "Dem staatlichen Normgeber kann es aber nicht gestattet sein, im Wege der Verweisung ein Ergebnis zu erreichen, das ihm in Gestalt der Delegation ... versagt wäre."
3) Oertmann aaO S. 366
4) Herschel NJW 1968 S.621

sellschaft im Begriffe sind, in ein neues Verhältnis zu treten, aufgrund dessen die gesellschaftlichen Mächte und Kräfte in eigener Verantwortung staatsentlastende Tätigkeiten zu übernehmen haben, dann muß man den gesellschaftlichen Gebilden auch von Staats wegen Gelegenheit geben, sich in dieser ihrer Verantwortung üben zu können und zwar in möglichst großer, eigenständiger, also nicht übertragener und nicht institutionalisierter Freiheit.[1)]

Die Zusammensetzung des vorgeschlagenen nichtparlamentarischen Normgebungsorgans, insbesondere die Methode des Vorgehens bei der Ableitung der GoB[2)] lassen jedenfalls die Prognose zu, daß dann sehr bald die externe Rechnungslegung ihre wichtigste Funktion als objektives, entscheidungsgerechtes Informationsinstrument für außenstehende Adressaten besser erfüllen wird. Darauf hinzuwirken, sollte auch das Ziel dieser rechtspolitischen Anregung sein.

---

1) vgl. Krüger, NJW 1966 S. 622 vor III
2) vgl. Adler-Düring-Schmaltz § 149 Rdn. 20

Lebenslauf

Am 21. September 1944 wurde ich als Sohn des Diplom-Volkswirts Heinrich Spannhorst und seiner Ehefrau Aenne, geb. Leberg, in Osnabrück geboren.
Ich habe vier Geschwister und gehöre der katholischen Glaubensgemeinschaft an.

Von 1951 bis 1956 besuchte ich die Volksschule Rulle-West.
Im April 1956 wurde ich in das Gymnasium Carolinum zu Osnabrück aufgenommen. Ich wählte den humanistischen Ausbildungszweig, so daß neben Englisch und Französisch die Altsprachen Latein, Griechisch und Hebräisch besonders Berücksichtigung fanden.
Im Februar 1965 legte ich die Reifeprüfung ab, die das Große Latinum, Graecum und Hebraicum einschloß.

Anfang April 1965 wurde ich zum Wehrdienst bei der Bundeswehr einberufen.

Das Studium begann ich im Sommersemester 1966 an der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster.
Neben dem Fachgebiet Jura widmete ich mich dem wirtschaftswissenschaftlichen Studium.
Im Jahre 1969 beendete ich das juristische Studium mit dem ersten Staatsexamen vor dem Justizprüfungsamt beim Oberlandesgericht Hamm.
Seit Mai 1970 bin ich im Referendardienst, den ich zur Anfertigung der Dissertation für einen längeren Zeitraum unterbrochen hatte.
Die mündliche Doktorprüfung bestand ich im Juli 1973.
Zur Zeit stehe ich vor dem Abschluß des Assessorexamens am Landesjustizprüfungsamt in Düsseldorf.